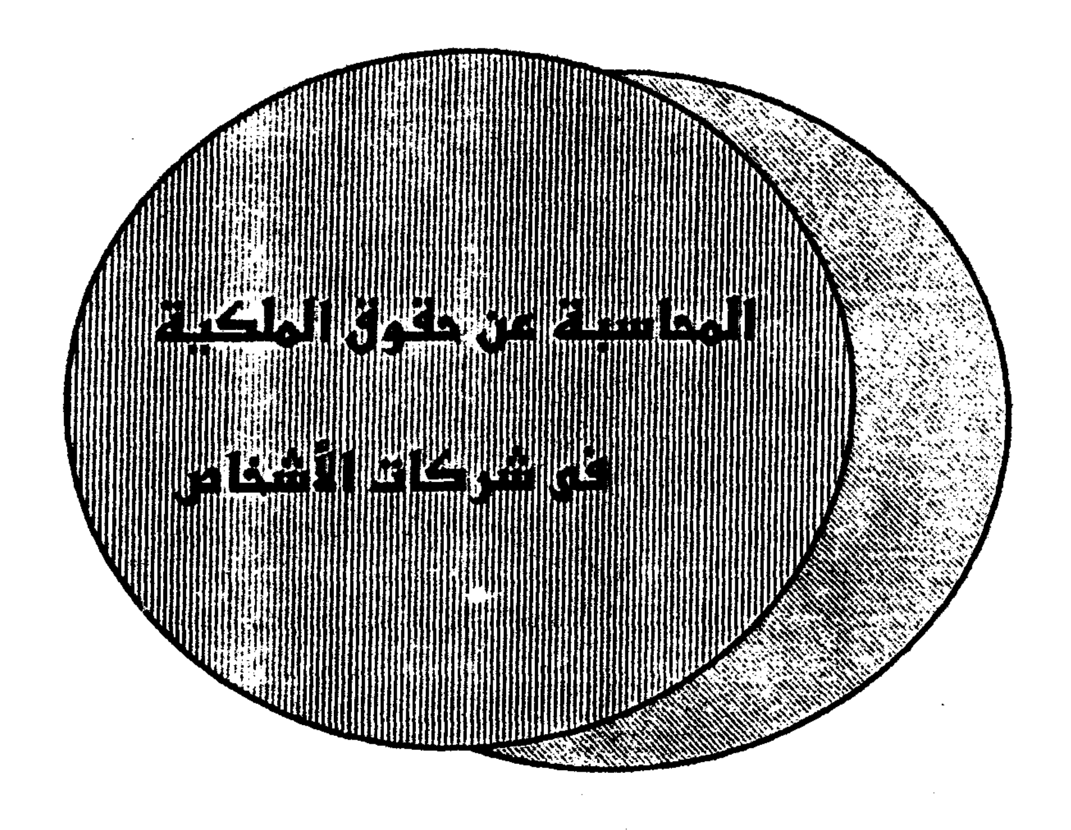


تأليف

دكتور / أمين السيد أحمد لطفى

دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة

أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة القاهرة

محاسب ومراجع قانونى

القاهرة

١٩٩٥

دار النهضة العربية

بسم الله الرحمن الرحيم

ولكن أكثر الناس لا يعلمون

صدق الله العظيم

" سورة الأعراف "

ما بال هذا الزمان

يضن علينا برجال

ينبهون الناس

ويرفعون الإلتباس

ويفكرون بحزم

ويعملون بعزم

ولا ينفكون حتى ينالوا مايقصدون

إهداء

إلى زوجتـى ..

وساره ..

وأحمد ...

جامعة القاهره - ١٩٩٥

د. أمين السيد أحمد لطفى

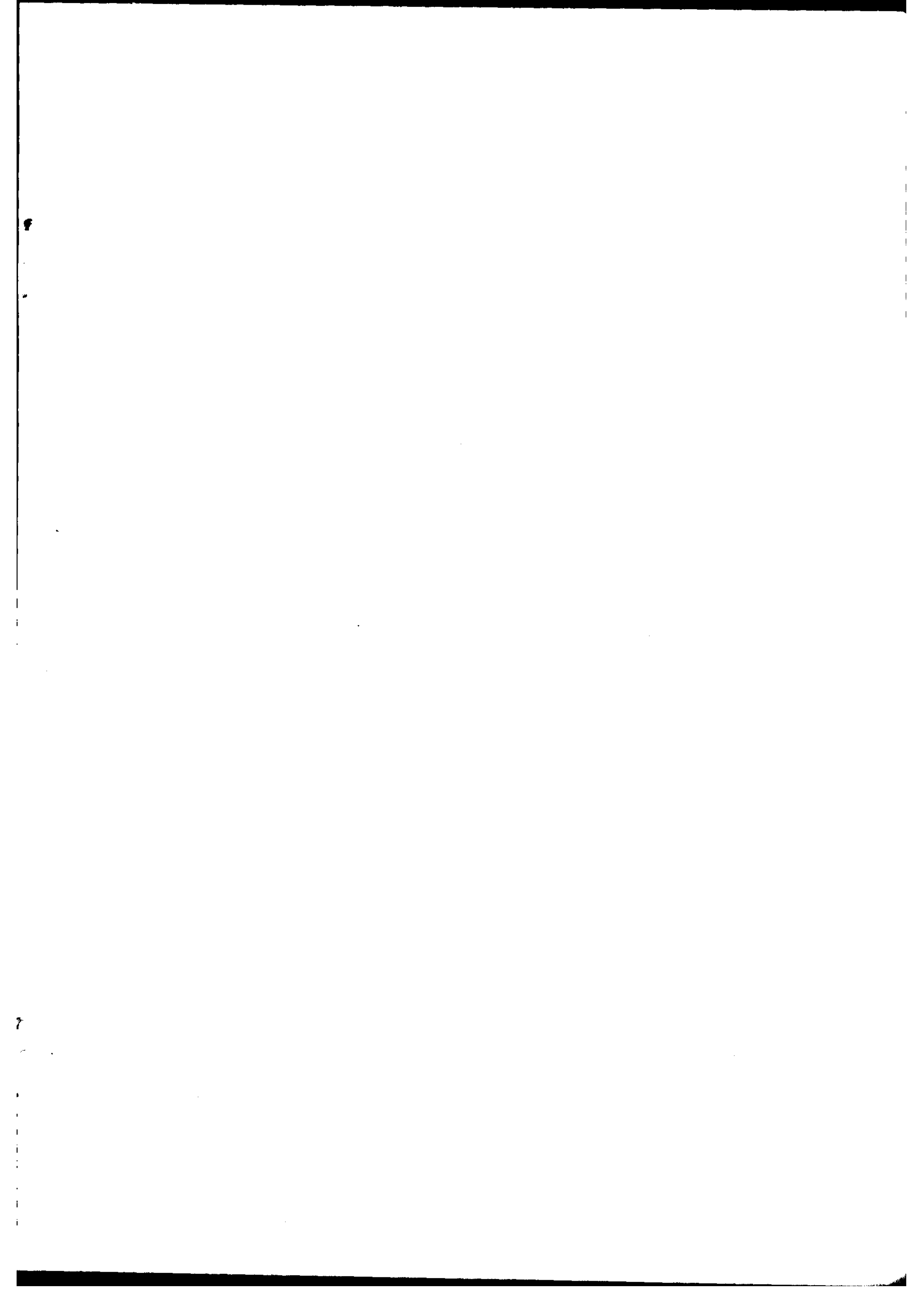
المحاسبة عن حقوق الملكية

فى شركات الأشخاص

رقم الإيداع ٢٦٢٥ / ٩٥

I.S.B.N

977 - 04 - 13402



مقدمة

بوجه عام لا تختلف القوائم الماليه (الحسابات الختامية والميزانية العمومية) فى شركات الاشخاص (شركة التضامن ، شركة التوصية البسيطة) عن الاشكال التنظيمية الاخرى (شركات الاموال - شركة مساهمة ، شركة توصية بالاسهم ، شركة ذات مسئولية محدودة - أو المنشات الفردية) من حيث المبادئ العامه المتبعه فى اعدادها أو الشكل العام لها .

الا ان هناك بعض الاستثناءات التى تتركز فى معالجة بعض عناصر المصروفات وفى حساب التوزيع بالاضافة الى المعالجة المحاسبية لحقوق الملكية فى الميزانية العمومية ، فمثلا تعتبر مرتبات الشركاء ومكافآتهم تعد فى شركات التضامن بمثابة آداه لتوزيع الارباح وليس تحميلا عليها ، أى انها تظهر فى حساب التوزيع ولاتقفل فى حساب الارباح والخسائر ، بينما تعتبر تلك البنود من بنود المصروفات الواجبه الاقفال فى حساب الارباح والخسائر فى شركات المساهمة ، كذلك فإن الاجراءات المحاسبية المتعلقة بحسابات حقوق الملكية تختلف فى شركات الاشخاص عنها فى المنشآت الفردية أوشركات الاموال.

هذا الكتاب يهتم بالاجراءات المحاسبية المرتبطة بحسابات حقوق الملكية فى تنظيمات الاعمال المختلفة ايا كان شكلها القانونى - بحيث يتكون اساس سليم للمقارنه بين الاجراءات المحاسبية الملاءمة للاشكال المختلفة فى تلك التنظيمات ،وسوف يركز هذا الكتاب بصفه اساسية على المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الاشخاص .

هذا وتحقيقا لهذا الغرض فقد تم تقسيم هذا المؤلف الى ثلاثة ابواب اساسية ، حيث يتناول الباب الاول طبيعة حقوق الملكية فى تنظيمات الاعمال المختلفة ،بينما يتناول الباب الثانى المحاسبة عن تكوين وتنظيم حقوق الملكية فى شركات

الاشخاص ، حيث يتم دراسة المحاسبة عن راس المال عند تكوين تلك الشركات ، والعمليات المختلفة المرتبطة بالحسابات الجارية الشخصية للشركاء ، والمحاسبة عن خطط توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء ، اما الباب الثالث فهو يركز على المحاسبة عن التغيرات فى حقوق ملكية شركات الاشخاص ، حيث يتم دراسة المحاسبة عن كل من تعديل حقوق الشركاء الاصليين ، وانضمام شريك جديد أو انفصال شريك قائم من الشركة .

والله نسأل التوفيق والسداد

المؤلف

د. امين السيد احمد لطفى

الباب الاول

حقوق الملكية
فى منشآت الاعمال

Owner's Equity in Business Organization

مقدمة

قد تأخذ الوحده الاقتصادية شكل منشأة فردية Single Proprietorship اوشركة أشخاص Partnership او شركة اموال Corporation ، هذا وتعتبر معظم المبادئ المحاسبية قابلة للتطبيق applicable عليها ، الاان مجال الاختلاف الرئيسى بينها يكمن فى المحاسبة عن حقوق الملكية .

يهتم هذا الباب بدراسة طبيعة منشآت الأعمال المختلفة ، وطبيعة حقوق الملكية المرتبطة بالاشكال القانونية المختلفة لتنتظيمات الأعمال ، تحقيقا لتلك الأهداف يتم تقسيم هذا الباب الى الفصلين التالين :-

الفصل الأول : الاشكال القانونية لتنظيمات الاعمال .

الفصل الثانى : طبيعة حقوق الملكية وتبويبها وفقا للاشكال القانونية لتنظيمات الأعمال .

الفصل الاول

الاشكال القانونية لتنظيمات الاعمال

هناك ثلاثة أنواع شائعة لتنظيمات الاعمال هى المنشأة الفردية وشركات الاشخاص ، وشركات الاموال – وفيما يلى دراسة موجزة للطبيعة القانونية لتلك الأشكال والخصائص المميزة لها وشروطها الموضوعية .

١/١/١ – المنشآت الفردية Single Proprietorships

كل وحدة أقتصادية يمتلكها شخص واحد يطلق عليها منشأة فردية Private firm or concern ، ويسود هذا النوع من التنظيمات فى مجلات البيع بالتجزئة ، ومكاتب الخدمات المهنية ، وتعتبر هذه المنشآت اكثر انواع تنظيمات الأعمال شيوعا فى الاقتصاد المعاصر .

عاده ما تكون التنظيمات الفردية صغيرة نسبيا – ومن أهم خصائصها من وجهه النظر القانونية هى عدم وجود تفرقه أو تمييز بين المنشأة ومالكها . وطبقا لذلك يكون المالك ملتزما بصفته الشخصية بديون المنشأة ، فاذاما تعثرت المنشأة ماليا أوأفلست يمكن للدائنين إجبار المالك على سداددبون المنشأة عن طريق ممتلكاته الشخصية .

هذا ويمكن لاى فرد – ما لم يكن محظور عليه مزاولة الاعمال التجارية قانونا – ان يقوم بتكوين منشأة فردية تزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو خدميا بصفته الشخصية (ودون مشاركة من الغير) ، فاذا قام بذلك على سبيل الاحتراف فانه يكتسب صفة التاجر – حيث يتوافر له بذلك القيام بالاعمال التجارية بطبيعتها – وتأسيسا على ذلك يصبح خاضعا لاحكام القانون من حيث القيد بالسجل التجارى وامساك الدفاتر التجارية وما يترتب على ذلك من أثار قانونية .

١/١/٢ شركات الاشخاص Partenerships

ويطلق هذا النوع بشركات الاشخاص نظرا لانه يعتمد فى تكوينها على شخصية الشركاء - وهم عادة عدد قليل يعرف كل منهم الاخر معرفة تامة من حيث خبرته وسمعته فى التجارة - ولما كان الاعتبار الشخصى له أهمية فى تكوين مثل تلك الشركات فهى تحل كقاعدة عامة بافلاس أحد الشركاء أو فقده الاهلية اللازمة أو بوفاته، وتتضمن شركات الاشخاص ثلاثة انواع رئيسية من الشركات هى شركات التضامن شركات التوصية البسيطة ، شركات المحاصة ، ويمكن تناول كل منها على النحو التالى:-

شركات التضامن The Partnership firm

يقصد بشركة التضامن بانها الشركة التى عقدها اثنان أو اكثر بقصد الاتجار على وجه الشركة بينهم بعنوان مخصوص يكون اسما لها ، وان يكون عنوان الشركة باسم واحد من الشركاء أو أكثر ، وفيما يلى يتم تناول خصائص شركات التضامن وشروط تكوينها .

١/١/٢/١ خصائص شركات التضامن :

وتتميز شركات التضامن بالخصائص التالية :-

١- سهولة تكوين الشركة Ease of Formation

حيث يمكن أن تنشأ شركة التضامن بدون اى اجراءات قانونية ، فاذا ما اتفق شخصان أو أكثر ليصبحو شركاء ، فإن مثل هذا الاتفاق يشكل عقدا ، وتنشأ شركة التضامن مباشرة - على انه يجب ان يكون هذا العقد مكتوبا .

٢- المده المحدودة للشركة Limited Life

حيث يمكن ان تنتهى شركة التضامن فى اى وقت بوفاه احد الشركاء او إنسحابه

وهناك عوامل أخرى تؤدى الى انهاء الشركة مثل الافلاس أو عدم مقدرة الشركاء على اتمام المشروع الذى انشئت الشركة من اجله ، كما ان دخول شريك جديد أو إنفصال شريك قديم يعنى انهاء الشركة القديمة على الرغم من إستمرار الشركة فعلا فى أعمالها .

٢- الوكالة المتبادلة Mutual Agency

حيث يعمل كل شريك كوكيل عن شركة التضامن ، ولذلك فان القرارات التى يتخذها شريك والعمليات التى يقوم بها تؤثر على المركز المالى للشركة .

٣- مسئولية الشركاء غير المحدودة Unlimited Liability

حيث ان كل شريك فى شركة التضامن عاده ما يعتبر مسئولا عن ديون والتزامات الشركة وبشكل مطلق وتضامنى كما لو كانت ديونهم الشخصية .

٤- عنوان الشركة

للشركة عنوان يتألف من اسم إحد الشركاء (أو اكثر) ويكون هذا العنوان هو الاسم التجارى لها .

٢/٢/١/١ شروط تكوين شركة التضامن

-يجب ان يتوافر فى عقد تكوين الشركة المبرم بين شريكين أو أكثر عده شروط موضوعية سواء إكانت عامة أو خاصة بالاضافة الى انه يجب ان يكون العقد مكتوبا- وفيما يلى أشاره موجزة لاهم تلك الشروط :-

أ- الشروط الموضوعية العامة

تتمثل أهم تلك الشروط العامة للعقد فى الرضاء والمحل والسبب :

١- الرضاء

يشترط لإنعقاد الشركة رضاء الشركاء بها وهذا الرضاء يجب أن ينصب على شروط العقد بكل بنوده ، ويشترط فى الرضاء أن يكون سليما صحيحا غير مشوب بغلط أو إكراه أو تدليس أو أستغلال ، وإلا كان العقد قابلا للإبطال لمصلحة من شاب العيب رضاه .

هذا ولاتعد الصورية بذاتها سببا للبطلان ، بل أن الأمر يتوقف على الهدف الذى يسعى إليه المتعاقدون وإذا أبرم عقد الشركة وكان صوريا ، فللغير حسن النية أن يتمسك بالعقد الصورى . كما أن له أن يتمسك بالعقد المستتر ويثبت بجميع الطرق صورية العقد وإذا تعارضت مصالح الغير ، فتمسك بعضهم بالعقد الظاهر وتمسك الأخرون بالعقد المستتر ، كانت الأفضلية للأولين ويكون العقد الحقيقى المستتر هو النافذ فيما بين المتعاقدين . بيد إنه يمتنع على المتعاقدين أن يتمسكو بالصورية قبل الغير حسن النية ، ويكونون مسئولين تجاه الغير عن المتعاقدين أن يتمسكوا بالصورية قبل الغير حسن النيه ، ويكونون مسئولين تجاه الغير عن الضرر الذى يلحقه من جراء ذلك .

٢- المحل :

ويقصد بمحل الشركة المشروع الذى استهدف الشركاء تحقيقه من وراء قيام الشركة ، وهذا المحل لابد أن يكون ممكنا فى الواقع المادى وجائزا فى الواقع القانونى .

٣- السبب :

يختلط المحل فى عقد الشركة بالسبب ، وتبعا لذلك متى كان غرض الشركة أو محلها غير مشروع فإن سببها يكون بالتالى غير مشروع ويبطل معه العقد .

٤- الأهلية :

الشركة بشكل عام عمل قانونى من أعمال التصرفات ومن ثم وجب أن يكون الشريك أهلا بمباشرة التصرفات والتحمل بالالتزامات ، أى يكون الشريك رشيد بالغ من العمر إحدى وعشرون سنة ميلادية متمتعا بقواه العقلية ولم يحجر عليه ، وأهلية الشريك للدخول فى الشركة التجارية تختلف بإختلاف نوع الشركة ومدى مسئوليتها عن ديونها ، ففى الشركات التجارية التى تكون مسئولية الشريك فيها مسئولية شخصية وتضامنيا كشركة التضامن أو التوصية بالنسبة للشركاء المتضامنين ، فإنه لايكفى للارتباط بعقدها مجرد توافر الأهلية العامة لإتيان التصرفات والتحمل بالالتزامات القانونية ، بل يشترط أن تتوافر لدى الشريك أهلية مباشرة التجارة ، وذلك لأن دخول الشخص فى هذه الشركات ، كشريك متضامن يترتب عليه حتما أن يكتسب صفة التاجر وتلك وصفية قانونيا أخضعها المشروع لأهلية خاصة وعلى ذلك لا يجوز للقاصر الذى بلغ الثامنة عشرة أن يبرم عقد الشركة إلا إذا كان قد إذن له بالإتجار

ب- الشروط الموضوعية الخاصة في العقد :

١ – تعدد الشركاء

الشركة كما عرفتها المادة ٥٠٥ من القانون المدنى عبارة عن عقد بمقتضاه يلتزم شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم فى مشروع مالى بتقديم حصة من مال أو عمل .

إذ لابد من وجود شخصين على الاقل فى عقد الشركة . ولا يوجد حد أقصى لعدد الشركاء الذى يترتب عليه إكتساب صفة التاجر بمجرد إنعقاد عقد الشركة ، ويمكن أن تنعقد الشركة بين الزوجين .

٢- الحصص :

الحصص هى جوهر الشركة وبدون تقديها لا تستطيع الشركة أن تمارس عملها ، فعلى كل شريك أن يقدم حصته من أموال سواء كانت أموال مادية كالمنقول أو العقار أو معنوية كمحل تجارى أو شهادة اختراع أو علامة تجارية وكذلك يجوز أن ترد الحصة على العمل ويجب أن يكون للعمل قدر من الأهمية فى حياة الشركة ونشاطها ، من ذلك يتضح أن الحصص ثلاثة أنواع :

أ- الحصص النقدية :حيث إذا تعهد الشريك بأن يقدم حصته فى الشركة مبلغا من النقود ولم يقدم هذا المبلغ لزمته فوائده من وقت استحقاقه من غير حاجة إلى مطالبة قضائية أو أعذار وذلك دون إخلال بما قد يستحق من تعريض تكميلى عند الاقتضاء ، ويطبق على الشريك الذى لم يقدم حصته النقدية أحكام التنفيذ بطريق التعويض .

ب- الحصص العينية : ويجوز للشريك أن يقدم حصته فى الشركة عقارا أو منقولا ، والعقار قد يكون أرضا أو مبنى ، والمنقول قد يكون منقولا ماديا كالآلات والمهمات والبضائع ، أو منقولات معنوية كدين للشريك قبل الغير أو أوراق مالية أو تجارية أو براءة اختراع أو علامة تجارية أو محل تجارى أو رسوم أو نماذج صناعية أو حقوق للملكية الأدبيةأو الفنية أو حق الإيجار ، أواسم تجارى أو امتياز إدارى ، على أن يكون تقديم حصة عينية للشركة يجب أن يكون على وجه التمليك ، وإن التمليك ، وإن لم يكن بمثابة بيع ، إلا أنه يشبه البيع من حيث إجراءات الشهر وتبعه الهلاك وضمان الاستحقاق والعيوب الخفية ، فإذا كانت حصة الشريك هى ملكية عقار أو أى حق عينى آخر على عقار وجب التسجيل حتى تنتقل ملكيته الخاص إلى الشركة أما إذا كانت الحصة منقولا وجب إتخاذ إجراءات نقل المنقول ، وتختلف هذه

الإجراءات باختلاف طبيعة لمنقول موضوع الحصة ، فإن كان منقولا ماديا كالمهمات والأدوات والبضائع وجب تسليمها تسليما فعليا ، أما إذا كانت منقولات معنوية كبراءات الاختراع والعلامات الصناعية والمحال الصناعية والمحل التجارى والأوراق المالية وجب إتخاذ إجراءات الشهر الخاصة بنقل ملكية هذه المنقولات .

أما إذا كانت حصة الشريك مجرد الانتفاع بمال معين بالذات مع احتفاظه بملكيته ،فإن أحكام الإيجار هى التى تسرى ، لأن تعهد الشريك بجعل الشركة تنتفع بالمال مدة معينة ، وإن كان لا يعتبر إيجارا الا أنه يشبه الإيجار ومن ثم تطبق عليه أحكامه ، فتظل ملكية الحصة للشريك وليس للشركة أن تتصرف فيها ، وتلتزم الشركة برد العين فى نهاية المدة .

جـ- الحصة بالعمل : ويجوز للشريك بدلا من تقديم حصة نقدية أو عينية أن يقدم عمله حصة فى الشركة ،والعمل الذى يمكن الاعتداد به كحصة هو العمل الفني الذى يرتبط بغرض الشركة ويحقق لها نفعا ماديا كالخبرة الفنية فى الإنتاج أو إدارة المصانع ، أو الخبرة فى شراء المصنفات التجارية أوالتسويق بحيث يمكن النظر إليه كاحد الركائز التى تعتمد عليها الشركة فى نشاطها ، أما العمل التافه الذى لاقيمة له فلا يمكن أن يرقى إلى مستوى الحصة فى الشركة ، وتلك مسألة واقع تختص بالفصل فيها محكمة الموضوع دون ما رقابة من محكمة النقض .

٣- نية المشاركة :

من الاركان الخاصة التى تقوم عليها الشركة ، نية المشاركة والمقصود بنية المشاركة عقد العزم لدى الشركاء على المساواه بينهم فى إدارة الشركة وتحقيق أغراضها وقبول المخاطر والنتائج التى تسفر عنها ، وليس المقصود بنية المشاركة هى المساواة

المطلقة بين الشركاء بمعنى مساواتهم فى الحصص والأرباح والخسائر ، وإنما المقصود أن توزع الحقوق والالتزامات التى تتولد عن عقد الشركة على كل الشركاء بحيث يحصل كل منهم على نصيبه طبقا للعقد ، واستظهار نية المشاركة ، مسألة واقع تخضع لقاضى الموضوع فيما يقدمه أطراف النزاع من أدلة .

جـ- الاركان الشكلية في عقد الشركة

١- الكتابة :

نصت المادة ٥٠٧ من القانون المدنى على أنه (يجب أن يكون عقد الشركة مكتوبا وإلا كان باطلا) ، وتعرضت المجموعة التجارية لشرط كتابة عقد الشركة فى المادة ٤٦ التى تقضى بأن « يكون عقد شركات التضامن وشركات التوصية بالكتابة ويجوز أن تكون مشارطة كل منها رسمية أو غير رسمية » . ويتضح من ظاهر النصوص المدنية والتجارية أن الكتابة بالنسبة للشركات تعتبر شرط لصحة العقد لا لمجرد إثباته ، فعدم مراعاة شرط الكتابة لعقد الشركة يرتب معه البطلان ، وكذلك يكون باطلا كل ما يدخل على العقد من تعديلات إذا لم يكن له نفس الشكل الذى يكتسبه ذلك العقد .

وقد أوجب المشرع الكتابة فى المادة ٤٦ على أن يحدد فى عقد الشركة شكلها ومدتها وعنوانها أو إسمها ومركزها وموضوعها ورأسمالها .

ثانيا : الشهر :

لم يكتف القانون التجارى بكتابة عقد الشركة ، وإنما يستلزم فوق ذلك القيام بإجراءات شهر عقد الشركة وقيدها بالسجل التجارى . إذا قضت المادة ٤٨ تجارى بأن على الشركاء ، إيداع ملخص عقد الشركة بقلم كتاب المحكمة الابتدائية التى يقع بدائرتها مركز الشركة وكذلك بقلم كتاب كل محكمة يقع بدائرتها فرع من فروع

الشركة، ويقوم الكتاب بتسجيل ملخص عقد الشركة فى سجل خاص يعرف بدفتر قيد الشركات ويجوز لكل ذى مصلحة أن يطلع على هذا الدفتر ويطلب مستخرجا من صفحة القيد الخاصة بالشركة التى يعنيه أمرها ، وكذلك أوجبت المادة ٤٨ تجارى بلصق ملخص عقد الشركة لمدة ثلاثة أشهر فى اللوحة المعدة بالمحكمة للإعلانات القضائية ، وينشر أيضا ملخص عقد الشركة فى إحدى الصحف الرسمية إذا كان العقد ملخصه بإحدى المحاكم الابتدائية فى القاهرة ،وتكون النشرة فى جريدتين رسميتين إذا كان العقد مسجل ملخصه بإحدى محاكم الأقاليم دون القاهرة ، وكل هذه الاجراءات يجب استيفائها خلال خمسة عشر يوما من تاريخ التوقيع على عقد الشركة ، وقد رتب القانون البطلان فى حالة عدم استيفاء الإجراءات السالف ذكرها ، والأصل أنه لايجوز للمحكمة أن تقضى بالبطلان من تلقاء ذاتها ، ولكل ذى مصلحة أن يتمسك ببطلان الشركة ، سواء كان شريكا أم دائنا أم مدينا فمن حق الشريك التمسك بطلب بطلان الشركة لعدم شهرها حتى لايكون فى شركة مهددة بالبطلان ، غير أنه لايجوز للشريك أن يتمسك ببطلان الشركة بسبب عدم الشهر تجاه الغير المتعامل مع الشركة (م٥٣ تجارى) .

١/١/٢/٣ إنقضاء شركة التضامن :-

أ- طرق الإنقضاء العامة :-

١ - إنقضاء الميعاد المحدد في عقد الشركة :

طبقا لنص المادة ٥٢٦ من القانون المدنى أنه متى كانت الشركة محددة الأجل فإن حلول هذا الأجل يترتب عليه إنحلال الشركة بقوة القانون ، وللشركاء أن يتفقوا صراحة قبل حلول أجلها على استمرارها ولا يترتب على استمرار الشركة فى هذه الحالة تغيير فى شخصيتها القانونية أو النظر إليها بإعتبارها شركة جديدة لأن هذا يعتبر بمثابة تعديل للعقد .

وعلى العكس من ذلك ،متي حل أجل الشركة ولم يكن الشركاء قد اتفقوا قبل هذاعلى استمرارها ، فإنها تنحل بقوة القانون ، فإذا استمرت بعد ذلك في مباشرة نشاطها ،سواء أكان هذا الاستمرار نتيجة لاتفاق صريح تم بين الشركاء بعدحلول الأجل، أو نتيجة لإتفاق ضمني بإستمرار الشركة في مباشرة ذات العمل رغم حلول أجلها ، أعتبرت الشركة القائمة شركة جديدة وليست امتدادا للشركة القديمة التي انقضت بقوة القانون

وسواء كان استمرار الشركة بمثابة تعديل أو شركة جديدة على نحو ما سبق ذكره فإنه يجب اتباع الإجراءات الشكلية اللازمة لشهر هذا التعديل أو الشركة الجديدة .

٢- إجماع الشركاء علي حل الشركة :-

يجوز للشركاء الاتفاق على حل الشركة قبل حلول أجل انقضائها المحدد في العقد وطبقا لنص المادة ٥٢٩ /٢ من القانون المدني يجب أن يكون الاتفاق على الحل بالإجماع ، ما لم يقضي العقد بخلاف ذلك ، كأن يشترط أغلبية معينة لفض الشركة .

٣- انتهاء العمل الذي قامت الشركة من أجله :

طبقا لنص المادة ٥٢٦ من القانون المدني فإنه إذا انتهت الشركة من أداء مهمتها فإنها تنتهي بأداء هذه المهمة سواء كان ذلك قبل انتهاء الأجل المحدد لها أو بعده ،غير انه إذا استمر الشركاء رغم انتهاء غرض الشركة بممارسة أعمال من ذات الأعمال التي قامت الشركة من أجلها ، استمرت الشركة سنة فأخرى بالشروط ذاتها مع حق دائني أحد الشركاء في الاعتراض على هذا الاستمرار ، ويترتب على اعتراضه وقف أثره في حقه .

٤- هلاك مال الشركة :

تنص المادة ٥٢٧ من القانون المدني على أنه « تنتهي الشركة بهلاك جميع مالها

أو جزء كبير منه بحيث لاتبقى فائدة فى استمرارها . وإذا كان أحد الشركاء قدتعهدبأن يقدم حصته شيئا معينا بالذات وهلك هذا الشئ قبل تقديمه ، أصبحت الشركة منحلة فى حق جميع الشركاء ..

د - اجتماع الحصص في يد شخص واحد :

لما كان عقد الشركة يفترض بداهة وجود شريكين على الاقل ، فإنه لاخلاف فى انه لسبب أو أخر إذا تركزت جميع حصص الشركة فى يد شخص واحد ترتب على ذلك حل الشركة بقوة القانون:

٦ - التأميم:

والتأميم سبب من أسباب إنحلال الشركة بقوة القانون غير أن الآثار التى تترتب عليه تختلف إلى حد بعيد عن التى تترتب على إنحلال الشركة للأسباب الأخرى .

والتأميم هو نقل ملكية المشروع الذى يملكه الأفراد أو الشركات الخاصة إلى الدولة لتصبح ملكية عامة مقابل تعويض أصحابه ويترتب على التأميم إنقضاء الشخصية المعنوية للشركة المؤمة وتصفية ذمتها ، وإنشاء شخصية معنوية جديدة محلها ، ومتى كان موضوع النشاط هو الأعمال التجارية خضعت الشركة المؤممة لأحكام القانون التجارى .

٧ - الحل القضائي لتوافر المسوغ:

تنص المادة ٥٣٠ من القانون المدنى (١- يجوز للمحكمة أن تقضى بحل الشركة بناء على طلب أحد الشركاء لعدم وفاء شريك بما تعهد به أو لأى سبب آخر لايرجع إلى الشركاء ويقدر القاضى بما ينطوى هذا السبب من خطورة تسوغ الحل ، ٢- ويكون باطلا كل اتفاق يقضى بغير ذلك) .

ب- طرق الإنقضاء المتعلقة بالاعتبار الشخصي

١- موت أحد الشركاء أو الحجر عليه أو إعساره أو إفلاسه :

تقضى المادة ٥٢٨ من القانون المدنى بأن :

أ- تنتهى الشركة بموت أحد الشركاء أو الحجر عليه أو بأعساره أو بإفلاسه .

ب- ومع ذلك يجوز الاتفاق على إنه إذا مات أحد الشركاء تستمر الشركة مع ورثته ، ولو كانوا قصرا .

جـ- يجوز أيضا الاتفاق على أنه إذا مات أحد الشركاء أو حجر عليه أو أعسر أو أفلس وانسحب وفقا لأحكام المادة التالية ، تستمر الشركة فيما بين الباقين من الشركاء ، وفى الحالة لا يكون لهذا الشريك أو ورثته إلا نصيبه فى أموال الشركة ويقدر هذا النصيب بحسب قيمته يوم وقوع الحادث الذى أدى إلى خروجه من الشركة ويدفع له نقدا ، ولا يكون له نصيب فيما يستجد بعد ذلك من حقوقه ، إلا بقدر ما تكون تلك الحقوق ناتجة من عمليات سابقة على ذلك الحادث .

٢- إنسحاب أحد الشركاء

أ- من الشركة غير محددة الأجل :

تقضى المادة ٥٢٩/ ١ من القانون المدنى على أن « تنتهى الشركة بإنسحاب أحد الشركاء إذا كانت مدتها غير معينة ، على أن يعلن الشريك إرادته فى الانسحاب الى سائر الشركاء قبل حصوله . وإلا يكون انسحابه عن غش أو فى وقت غير لائق ».

ويرى الفقه ، والقضاء أن حق الشريك فى الإنسحاب من الشركة غير محددة الأجل ، حق يتعلق بالنظام ولايجوز حرمانه منه بنص فى العقد، على أساس

أنه لايجوز إجبار الشخص على أن يكون حبيسا لعلاقة قانونية ما مدى الحياة ، ولما كان هذا الإنسحاب يترتب عليه إنحلال الشركة فإنه يجب ألا يكون مفاجئا للشركاء وأن يقع بدون غش وفى وقت ملائم ويكون الوقت غير ملائم مثلا لو قرر الشريك الإنسحاب فى وقت الأزمات التى تمر بها الشركة وتحتاج فيها إلى جهد جميع الشركاء أو يجئ بقصد حل الشركة فى وقت سنحت فيه فرص للشركة لتحقيق أرباح بعد سعى وجهد لانتهاز مثل هذه الفرص وتقدير انسحاب الشريك بسوء نية أو الوقت الملائم مسألة واقع يختص بالفصل فيها قاضى الموضوع ، فإذا لم يستوف الانسحاب شرئطه القانونية فإن مثل هذا الإنسحاب يقع باطلا .

وعلى العكس متى تم الإنسحاب صحيحا ومشروعا فإن الشركة تنحل بقوة القانون ما لم يكن الشركاء قد ضموا لعقد التأسيس شرطا من مقتضاه استمرار الشركة مع باقي الشركاء .

ب- طلب أحد الشركاء إخراجه من الشركة محددة الأجل :

الاصل طبقا للقواعد العامة ، أن يلزم الشريك بالبقاء فى الشركة حتى ينتهى أجلها المحدد بالعقد ، ولا يستطيع أن يتحلل بإرادتها المنفردة من تلك الرابطة التى ارتضى الدخول فيها مع باقى الشركاء ، ومع ذلك أجاز المشرع أن يطلب الشريك من القضاء إخراجه من الشركة طبقا لنص المادة ٢/٥٣١ مدنى والتى تقضى بأنه « يجوز أيضا لأى شريك ، إذا كانت الشركة معينة المدة أن يطلب من القضاء إخراجه من الشركة متى استند فى ذلك إلي أسباب معقولة ، وفى هذه الحالة تنحل الشركة مالم يتفق الشركاء على إستمرارها »

إثار إنقضاء الشركة :

متى انحلت الشركة لأحد من الأسباب التى سبق الاشاره اليها ، تعين أعمال آثار الإنحلال، وهى تصفية الشركة تمهيدا لتقسيم موجوداتها بين الشركاء بعد استيفاء دائنى الشركة لحقوقهم .

شركة التوصية البسيطة :

وتعرف تلك الشركة بانها الشركة التى تعقد بين شريك واحد او اكثر مسئولين ومتضامنين وبين شريك واحد أو أكثر يكونون أصحاب أموال وخارجين عن الادارة يسمون موصون ، ويترتب على ذلك شمول هذه الشركة لنوعين عن الشركاء :-

أ- شركاء متضامنون Allied partners

وهم كالشركاء فى شركات التضامن تماماً ، ومعنى ذلك ان الشريك المتضامن فى شركة التوصية يسأل مسئولية شخصية وتضامنية مع باقى الشركاء المتضامنين معه عن ديون الشركة والتزاماتها ، كما إنه يكتسب صفه التاجر ويمتنع عليه كقاعدة عامه التصرف فى حصته ، ويجوز ان يكون شريكا متضامنا أحد الاشخاص المعنوية ، وتتحدد مسئوليته وفقا لنظامه القانون .

ب- شركاء موصون Sleeping Partners

وهم الشركاء الذين تتحدد مسئولياتهم بقدر حصصهم فقط عن ديون الشركة ولاتتعداها الى اموالهم الخاصة ، وهذا النوع من الشركاء هو الذى يميز شركة التوصية البسيطة عن شركة التضامن السابق دراستها ، حيث يسأل جميع الشركاء مسئولية شخصية تضامنيا ، والشريك الموصى يعد شريكا من الناحية القانونية وليس مجرد مقرض أموال وفيما يلى دراسه موجزه عن خصائص شركات التوصية البسيطة - واعتبارات خاصة بالشركاء الموصين - علما بانه تسرى على شركة التوصية البسيطة كافة الشروط والاركان الخاصة بشركة التضامن والشهر عنها والتى تم سبق الاشارة إليها .

خصائص شركة التوصية البسيطة :

١- شركة التوصية البسيطة من شركات الاشخاص التى تقوم على الأعتبار الشخصى لجميع الشركاء فيها ، ولذلك فإنها تنحل بقوة القانون بوفاة أحد الشركاء متضامنا أو موصيا كذلك تنحل بإنسحاب أحدهم أو خروجه من الشركة مالم يتفق الشركاء على عكس ذلك .

٢- حصة الشريك الموصى لايصح أن تكون حصة بالعمل ، وذلك لأنه محروم من التدخل فى الإدارة .

٣- يتضمن عنوان الشركة واحدا أو أكثر من الشركاء المتضامنين ولا يجب أن يتضمن أسم واحد من الشركاء الموصين .

٤- لايجوز للشريك الموصى بالرغم من أنه عضوا فى الشركة له اعتباره الذاتى، أن يتدخل فى إداراتها ، ولكن له حق الإشراف والرقابة والإطلاع على دفاتر الشركة ومستنداتها .

٥- تخضع الحصص فى شركة التوصية ، سواء حصص الشركاء المتضامنين أوالموصيين لنظام قانونى موحد من حيث أنها أنصبة غير قابلة للتداول أوالإنتقال إلى الورثة ، وربما يمكن التنازل عنها بموافقة كل أو غالبية الشركاء الشركاء المتضامنين والموصيين علي السواء و ذلك على ضوء الشروط الواردة بعقد تأسيس الشركة .

٦- الشركاء الموصون لايلزمهم من الخسارة التى تحصل إلا بقدر المال الذى دفعوه .

حالات اشتراك الشريك الموصي في أمور الشركة :

تقضى المادة ٢٨ من القانون التجارى بأنه لايجوز لهم « الشركاء الموصون » أن يعملوا عملا متعلقا بإدارة الشركة ولو بناء على توكيل .

وتقضى المادة ٢٩ من ذات القانون بأنه « إذا أذن أحد الشركاء الموصيين بدخول اسمه فى عنوان الشركة خلافا لما هو منصوص عليه فى المادة ٢٦ فيكون ملزما على وجه التضامن بجميع ديون وتعهدات الشركة .

وتقضى المادة ٣٠ أيضا بأنه (وكذلك إذا عمل أى واحد من الشركاء الموصيين عملا متعلقا بإدارة الشركة يكون ملزما على وجه التضامن بديون الشركة وتعهداتها التى تنتج عن العمل الذى أجراه ويجوز أن يلزم الشريك المذكور على وجه التضامن بجميع تعهدات الشركة أو بعضها على حسب عدد وجسامة أعماله وعلى حسب أئتمان الغير له بسبب تلك الأعمال).

أما المادة ٣١ فتقضى بأنه « إذا أبدى أحد الشركاء الموصيين نصائح أو أجرى تفتيشا أو ملاحظة فلا يترتب على ذلك إلزامه بشئ»

ومن هذه النصوص يتبين أن الشريك الموصى ليس له إلا الاشتراك فى المداولات الخاصة ببعض القرارات كعزل المدير أو تعديل العقد وإجراء التفتيش على أموال الشركة وحساباتها وتوجيه النصح والارشاد ، بل أن للشريك الموصى حق الاعتراض على الأعمال التى يراها خارجة على أغراض الشركة وأهدافها ، غيرأنه يشترط لذلك إلا يسرف الموصى فى استعمال هذه الحقوق إلى الحد الذى يترتب عليه تعطيل أعمال الشركة ، وخلق نوع من الزعزعة فى إدارتها مما يمكن اعتباره إساءة لاستعمال الحق .

عدم الاحتراف بالأعمال التجارية :

لايعتبر الشريك الموصى محترفا للأعمال التجارية وبالتالى لايكتسب صفة التاجر ويترتب على ذلك عدم جواز توجيه دعوى الإفلاس إلى الشريك الموصى ، كما لايلتزم بإلتزامات التجار من إمساك دفاتر تجارية أو قيد بالسجل التجارى على خلاف بقية الشركاء المتضامنين ، ويجوز للمحظور عليهم احتراف التجارة بسبب مهنتهم أو وظيفتهم الاشتراك فى شركات التوصية بوصفهم شركاء موصيين ، أما عن طبيعة

التزام الموصى بتقديم حصته ، فبالرغم من أن هذا الالتزام ذو طبيعة تجارية إلا أنه لا يعدو كونه عملا تجاريا منفردا لا يكفى لاكتساب الشريك الموصى صفة التاجر .

الأهلية المطلوبة للشريك الموصي :

الشريك الموصى فى شركة التوصية لايسأل إلا فى حدود الحصة المقدمة منه ولا يكتسب صفة التاجر ، بل يقتصر عمل الشريك على توظيف أمواله فى الشركة ، وعلى ذلك يكفى أن يكون الشريك الموصى لديه الأهلية العامة لإتيان التصرفات القانونية بوجه عام ويجوز للقصر ومن فى حكمهم الاشتراك بوصفهم شركاء موصين فى شركات التوصية عن طريق الولى أو الوصى .

شركات المحاصة :

تنعقد شركة المحاصة كبقية شركات الاشخاص بين شخصين أو اكثر يساهم كل منهم فى مشروع مالى بنصيب معين من المال أو العمل أو أقتسام ما ينتج عن هذا المشروع من أرباح أو خسائر ، إلا أن طبيعة تلك الشركة تختلف عن باقى الشركات بصفتها المستترة لانها لاتظهر للغير ، فليس لها شخصية معنوية ولااسم تجارى أوذمه مالية ، فهى شركة تقوم بين أفرادها ولايعلم الغير بوجودها .

وتتمثل اهم خصائص شركات المحاصة فيما يلى :-

١-شركة المحاصة شركة تجارية مستترة وخفية تقوم بين الشركاء بمقتضى العقد وتخضع للشروط التى يتفقون عليها ولكن لاوجود لها بالنسبة للغير فليس لها شخصية معنوية ومظهر ذلك أنها لازمة لها ، ولا عنوان ، كما لايكون لها موطن أو جنسية .

٢- شركة المحاصة من شركات الاشخاص ، ومن ثم فإنها ترتبط بالشركاء فيهم، فموت أحدهم أو شهر إفلاسه أو إعساره أو انسحابه وخروجه من

الشركة يترتب عليه إنحلال الشركة بقوة القانون مالم يتفق الشركاء على خلاف ذلك ،وايضا حصة الشريك لاتكون قابلة للتداول أو التنازل أوالانتقال إلى الورثة إلا بموافقة غالبية الشركاء حسب نصوص العقد .

٣- تعتبر شركة المحاصة أساسا من الشركات التجارية ، غير أنه ليس ما يمنع قانونا من أن تكون شركة مدنية متى تكونت بغرض القيام بأعمال لاتدخل في عداد الأعمال التجارية .

٤-تخضع شركة المحاصة لما تخضع له الشركات عموما من أركان موضوعية عامة : رضاء ، محل ، سبب ، أركان موضوعية خاصة : تعدد الشركاء - تقديم الحصص - نية المشاركة ، غير أن هذه الشركة تنفرد عن الشركات الأخرى بخفاءها وانعدام وجود هذه الشركة على السطح القانوني ، إذ ليس لها كينونة ذاتية أو شخصية قانونية

٥- شركة المحاصة لا يلزم كتابة عقدها ، ولا تخضع - بطبيعتها - لإجراءات الشهر والعلانية ، على انه يجوز إثباتها بالدفاتر والخطابات وبكافة طرق الإثبات الأخرى. كالبينة والقرائن والإقرار .

١/١/٣ شركات الأموال Fund Companies

وتعرف هذه الشركات بانها شركات الأموال التى لاتنهض على الاعتبار الشخصى ، حيث يعتد فيها - فحسب - على مايقدم كل شريك من مال دون ان تكون لشخصيته أى أعتبار - خلافا لما عليه الحالة فى شركات الاشخاص ، وتعتبر شركات الاموال وحدة قانونية لها كيان ذاتى مستقل عن ملاكها ، ومن الناحية القانونية تعتبر شركات الاموال شخصا معنويا اعتبارياً له العديد من الحقوق وتقع عليه مسئوليات الشخصى الطبيعى ، والشكل المألوف لشركات الاموال هو شكل الشركة المساهمه والتى يتكون راس مالها من عدد من الاسهم ، وتنحصر مسئولية المساهم فيها بقيمة

السهم او الاسهم التى فى حيازته ، هذا وقد تقفل الشركة المساهمة على مؤسسيها ، بمعنى ان يتم الاكتتاب فى راس مال الشركة المساهمة بالكامل بواسطة المؤسسين ، وفى تلك الحالة تكون الشركة المساهمة مغلقة على المؤسسين لها ، أو ان تطرح الشركة المساهمة بعض الاسهم للاكتتاب العام أو المقيد - وفى تلك الحالة تعتبر الشركة مساهمة غير مغلقة على المؤسسين .

كذلك تعتبر شركة التوصية بالاسهم والشركة ذات المسئولية المحدوده من شركات الاموال الا انه يمكن تصنيف هذين النوعين فى مجموعة واحدة تقع بين شركات الاشخاص وشركات الاموال ، ويكاد يجمع اغلب القانونين على ذلك حيث يتم وضعهم فى مجموعة يطلق عليها الشركات ذات الطبيعة المختلطة وفيما يلى دراسه موجزه عن طبيعة خصائص تلك الشركات من الناحية القانونية:-

شركات المساهمة Shareholder Companies

تتميز شركات المساهمة فى مقدرتها على جذب رؤوس الاموال الكبيرة التى تستحوذ عليها للقيام بنشاط أقتصادي واسع النطاق والذى قد لا يتوافر لاى من التنظيمات الاخرى ، وبوجه عام يوجد هناك نوعين من الشركات المساهمة هى :-

١- شركة مساهمة حكومية Public Corporations

وتتمثل فى شركات قطاع الاعمال العام . مثال ذلك شركات قطاع الصناعة (صناعة الغزل والنسيج ، الصناعات الكيماوية ....) أو قطاع البنوك والتى تساهم الحكومة فى ملكيتها .

٢- شركات مساهمة خاصة Private Corporations

وهى شركات تهدف الى تحقيق ارباح ، وتتمثل فى نوعين من الشركات المساهمة هما :-

أ- الشركات المغلقة Closed Corporations

وهى تلك الشركات المساهمة التي يمتلكها عدد صغير من المستثمرين ولا تتداول اسهمها فى اسواق الاوراق المالية ولا يتم طرح اسهمها للاكتتاب العام حيث تحدد ملكيتها لهؤلاء المؤسسين فقط .

ب- الشركات المساهمة المفتوحة Open Corporations

ويطلق على تلك الشركات بالشركات ذات الاكتتاب العام - حيث تقوم باصدار أسهم تتداول فى اسواق الاوراق المالية وتكون الاسهم مطروحة للاكتتاب العام فى حالة دعوة أشخاص غير محددين سلفا الى الاكتتاب فى تلك الاسهم أو اذا زاد عدد المكتتبين فى الشركة عن مائة ، ويجب الا يقل الجانب من اسهم الشركة المطروحة للاكتتاب العام عن ٢٥٪ من مجموع قيمة الاسهم النقدية ، وتعتبر الشركة من شركات الاكتتاب العام اذا عرضت اسهمها للاكتتاب ولو لم تتم تغطية الاسهم المطروحة للاكتتاب بالكامل ، حيث يلزم فى تلك الحالة ان تغطى قيمة الاسهم التى لم يكتتب فيها وذلك من جانب المؤسسين أو احد البنوك أو الشركاء التى تنشأ لهذا الغرض أو التى يرخص لها بالتعامل فى الاوراق المالية .

خصائص شركات المساهمة :

وتتميز الشركات المساهمة بعديد من الخصائص هى :-

١-أمتداد نفوذ قانون الشركات علي أنشاءوإدارة شركات المساهمة

حيث ينص القانون ١٥٩ لسنة ٨١ على شروط واجراءات يتعين أتباعها عند انشاء وإدارة شركات المساهمه ، حيث يتولى تأسيس الشركة فى البداية عدد من الافراد يطلق عليهم المؤسسون ، وقد حدد القانون المقصود بصفة مؤسس وعدد المؤسسين على النحو التالى :-

أ- صفة مؤسس :-

حيث يعتبر مؤسسا للشركة كل من إشترك إشتراكا فعليا فى تأسيس الشركة بنيه تحمل المسئولية عن ذلك ،ويعتبر مؤسسا على وجه الخصوص كل من وقع العقد الابتدائى ، أو طلب الترخيص فى تأسيس الشركة .

ب-عدد المؤسسين والشركاء.

لايجوز ان يقل عدد الشركاء المؤسسين فى شركات المساهمة عن ثلاثة مؤسسين وإذا قل عدد الشركاء عن هذا العدد أعتبرت الشركة منحلة بحكم القانون اذا لم تبادر خلال سته شهود على الاكثر الى إستكمال هذا النصاب

وينص القانون ١٥٩ لسنه ٨١ ولائحته على اجراءات تكوين شركات المساهمة - وفيما يلى تلك الاجراءات بشكل موجز :-

١ - ابرام عقد الشركة وتحرير نظامها الاساسي .

- الاكتتاب فى راس مال الشركة . حيث يشترط ان يكون راس المال المصدر مكتتبا فيه بالكامل ، وان يقوم كل مكتتب باداء الربع على الاقل من القيمة الاسمية للاسهم النقدية .
- تقديم الحصص العينية .
- عرض اوراق تأسيس الشركة على لجنة ادارية خاصة تتم بمعرفة مصلحة الشركات .

تنفيذ الاجراءات الخاصة باشهار الشركة - حيث لايجوز للشركة ان تبدأ أعمالها الا من تاريخ الشهر فى السجل التجارى ، ومن تم تعتبر الشركة شخصية قانونية من وجهه النظر الرسمية والقانونية .

ويرجع اهمية ذلك الاعتبار من الناحية المحاسبية الى الالتزام بتطبيق التعليمات والاجراءات الواردة بالنظام الاساسى للشركة - سواء الخاصة باعداد القوائم المالية والافصاح عن المعاملات وكذلك العلاقة القانونية وما يترتب عليه من علاقات ماليه بين الشركة وحملة الاسهم والتزامات مجلس الادارة نحو التقارير المالية وعلاقته بالمراقب القانونى .

٢- أستخدام نظام الاسهم للحصول علي راس المال المستثمر

حيث يقسم راس مال الشركة capital stock or share system الى عدد كبير من الاجزاء يسمى كل منها سهما ، ويتم تحديد ملكية كل حامل للاسهم فى راس مال الشركة بعدد الاسهم التى يمتلكها .

وعادة ماينقسم راس مال الشركة المساهمة الى اسهم اسمية متساوية القيمة . والسهم صك قابل للتدول . ويحدد نظام الشركة القيمة الاسمية للسهم بحيث لايقل عن ١٠ جنيهات ولا يزيد عن الف جنيه . وتكون الاسهم غير قابلة للتجزئة . وبخصوص راس مال الشركة المساهمة - يجب التمييز بين ثلاثة مفاهيم لرأس المال هى:

أ- راس المال المرخص به :

وهو راس المال المحدد والمرخص به نظام الشركة والكافى لتحقيق أغراضها .

ب- راس المال المصدر :

ويتكون اساسا من مجموعة القيم الاسمية لمختلف انواع الاسهم التى اصدرتها شركة المساهمة ، ويجب الاكتتاب فى جميع اسهم الشركة الخاصه برأس المال المصدر .

جـ- راس المال المدفوع :

حيث يحتم القانون ان يقوم المكتتبون باداء ربع القيمة الاسمية للاسهم على الاقل ، ويطلق على الجزءالمدفوع من راس المال المصدر اصطلاح راس المال المدفوع .

وبوجه عام يجب الا يقل راس المال المصدرللشركة المساهمه وما يكون مدفوعا منه عند التأسيس عن الحدود التالية :

- بالنسبة لشركة المساهمة التى تطرح اسهمها للاكتتاب العام :

يجب الا يقل راس المال المصدر عن خمسمائة الف جنيه ولا يقل ما يكتتب فيه مؤسسوا الشركة عن نصف راس المال اوما يساوى ١٠٪ من راس المال المرخص به اى المبلغين اكبر ، ويشترط الايقل الجانب من الاسهم الذى يطرح للاكتتاب العام عن ٢٥٪ من مجموعة قيمة الاسهم النقدية

-بالنسبة لشركة المساهمة التى لاتطرح اسهمها للاكتتاب العام

يجب الا يقل راس المال المصدر للشركة عن مائتين وخمسين الف جنيه .

٣- تعدد انواع الملكية Variety of ownership Interests

تمثل الاسهم العادية Common stock حقوق الملكية الاساسية فى راس مال الشركات المساهمة ، حيث يتحمل حملة هذه الاسهم مخاطر الخسائر التى قد تحدث عن نشاط الشركة ، كما ان لهم كافة الحقوق فى ملكية الارباح المحققة ، علما بأنه ليس لديهم أى حقوق فى الزام الشركة بتوزيع تلك الارباح عليهم أو توزيع أصولها عند تصفية اعمالها .

وبهدف إجتذاب نوع معين من المستثمرين قد تقوم الشركة بعرض نوع او نوعين آخرين من الاسهم ذات حقوق ومزايا مختلفة عن تلك الخاصة بالاسهم العادية ، حيث قد يتنازل حملة تلك الفئة من الاسهم عن بعض الحقوق فى سبيل الحصول على حقوق ومزايا آخرى ، ما ينتج عن ذلك من تمييز لحملة هذه الاسهم ، ويطلق على تلك الاسهم- بالاسهم الممتازه Preferred stocks، ومن اهم المزايا الممنوحة لحمله هذه الاسهم هى ضمان نسبة معينة فى ارباح الشركة قبل اجراء أى توزيعات على حمله الاسهم العادية

أولا فى توزيع الارباح وفى مقابل هذه الامتياز يتنازل حمله الاسهم الممتازة عن حقهم فى المشاركة فى ادارة الشركة أو التصويت فى انتخاب اعضاء محل الادارة .

٤- المسئولية المحدودة لحملة الاسهم Limited Liability

تمثل الاستثمارات التى يقدمها المساهمون فى راس مال الشركة الحد الاقصى للخسائر التى يمكن ان يتحملوها . ويتحدد الحد الاقصى لمسئولية حملة الاسهم Shareholdersفى حالة افلاس أو تصفية الشركة بمقدار القيمة الاسمية الواردة على وجه صك السهم ، وتمثل تلك القيمة الحد الادنى الذى يجب على حملة الاسهم دفعة قبل الحصول عليه .

ولا شك ان مسئولية المساهمين المحدودة عن التزامات الشركة (بقدرمساهمتهم فى الشركة) تعتبرا أمرا منطقيا فى ضوء خاصية إنفصال الملكية عن ادارة الشركة حيث ليس من المعقول امتداد مسئولية المساهمين عن التزامات الشركة الى اموالهم الخاصة .

٥- اجراءات توزيع الارباح علي المساهمين

يحدد النظام الاساسى للشركة المساهمه كيفية توزيع الارباح ، وبصفة عامة توجد ثلاثة شروط يتعين أخذها فى الاعتبار قبل اجراء أى توزيعات على المساهمين هى :-

١- لأيجب اجراء اى توزيعات للارباح على المساهمين قبل سداد راس مال الشركة بالكامل وتنفيذ أى شروط قانونية وتعاقدية مثل تكوين الاحتياطى القانونى .

٢- يجب موافقة الجمعية العامة للمساهمين على مشروع توزيع الارباح المعد عن طريق مجلس الادارة .

٣- يجب ان يتم توزيع الارباح النقدية طبقا للشروط والحقوق والمزايا الخاصة بكل نوع من انواع الاسهم .

الشركات ذات الطبيعة المختلطة

وتلك الشركات فى الواقع تجمع بين خصائص شركات الاشخاص وشركات الاموال ، ومن الامثلة عليها شركات التوصية بالاسهم Commandiate Componies with shares وتعرف تلك الشركة بانها عبارة عن شركة يتكون راسمالها من حصة أو أكثر يملكها شريك متضامن أو اكثر يتكون راسمالها من حصه أو اكثر يملكها شريك متضامن أو اكثر ، واسهم متساوية القيمة يكتتب فيها مساهم أو اكثر ويمكن تداولها أى انها تتكون من نوعين من الشركاء :-

- **شركاء متضامنين :-** حيث يجمعهم الاعتبار الشخصى - ويسألون عن ديون الشركة مسئولية تضامنيه وغير محدوده فى جميع اموالهم ، شأنهم فى ذلك شأن الشركاء المتضامنين فى شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة ولايجوز لهؤلاء الشركاء التنازل عن حصصهم فى رأس مال الشركة او الخروج منها ، كما ان حياه الشركة ترتبط الى حد كبير بوجوده هؤلاء الشركاء على قيد الحياه وكاملى الاهلية .

- **شركاء مساهمين :-** وتأخذ حصصهم شكل الاسهم كما هو الحال فى شركات المساهمة بحيث يعتبر الشريك مسئولا فى حدود ما اكتتب فيه ، كما يجوز ان تتداول اسهمهم بالطرق المعمول بها فى شركات المساهمة .ويشترك هؤلاء المساهمون فى ادارة الشركة من خلال الجمعية العامة للمساهمين فى حدود معينة طبقا للنظام الاساسى للشركة .كذلك تعتبر شركة ذات طبيعة مختلطة ما يعرف بالشركات ذات المسئولية المحدودة Limited Liability companies وهى تلك الشركات التى تتكون من عدد معين من الشركاء لايزيد عددهم عن خمسون شريكا (ولايقلون عن أثنين بالطبع) يسأل كل منهم عن ديون الشركة مسئولية محدودة بقدر حصتهم فى راس المال ، وتلك الشركات تقترب من شركات الاشخاص فى انها لاتجمع عددا كبيرا من الشركاء وحصه الشريك فيهاغير قابلة للتداول ، هذا علاوة على انها لاتجمع راس المال عن طريق

الاكتتاب العام ، كما ان تلك الشركة تقترب من شركات الاموال نظرا لان مسئولية الشريك فيها محدوده بحصته، هذا ويبلغ الحد الادنى لراس مال تلك الشركات بمبلغ خمسون الف جنيه .

ويحكم كل من شركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدوده قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنه ١٩٨١ ، هذا تتمتع تلك الشركات بنفس خصائص شركات المساهمة من حيث :-

- عدم وجود التزام شخصى على حملة الاسهم او المسئولية المحدودة .
- انها شركات ذات وحده قانونية مستقلة تتميز باستمرار وجودها ، حيث انها تستمر فى اعمالها على الرغم من تغير المساهمين أو الشركاء فيها .
- الفصل بين الادارة والملكية - حيث ليس هناك حق لحامل السهم فى ادارة الشركة الا اذا تم انتخابه عضو بمجلس الادارة أو مدير للشركة .

الفصل الثانى
طبيعة حقوق الملكية
وتبويبها وفقا للاشكال القانونية
لتنظيمات الاعمال

مقدمة

يركز هذا الفصل على دراسة طبيعة حقوق الملكية Ownership Equitiesفى ظل النظريات المختلفة ومنها الملكية ونظرية الوحدة أو الشخصية المعنوية ومفهوم الحقوق المتبقية ونظرية المشروع ونظرية الاعتمادات ، كما أيضا يتم دراسة بتويب حقوق الملكية فى منشآت الاعمال ذات الاشكال القانونية المختلفة مثل المنشأة الفردية أو شركات الاشخاص أو شركات الاموال .تأسيسا على ذلك يتم تقسيم هذا الفصل على النحو التالى :-

١/٢/١- طبيعة حقوق الملكية فى ظل النظريات المختلفة .

٢/٢/١- بتبويب حقوق الملكية طبقا للاشكال القانونية لمنشآت الاعمال .

١/٢/١ طبيعة حقوق الملكية في ظل النظريات المختلفة

يمكن تعريف وقياس أصول والتزامات منشآت الاعمال بصفة مستقلة عن العناصر الاخرى فى المعادلة المحاسبية Accounting equation ، الا ان الامر يختلف بالنسبة لحقوق الملكية ولايوجد أدعاء بان تلك الحقوق كما تعرض فى الميزانية العمومية تعبر عن قيمة المنشأة بالنسبة للملاك على اساس القيمة السوقية الجارية أو القيمة على اساس الحكم الشخصى ، وينتج المقدار الكلى الذى يعرض فى القوائم المالية من استخدام طرق قياس الاصول والالتزامات ومن الاجراءات المحاسبية التقليدية .

ونظرا لانه لايمكن قياس القيمة الاجمالية للمنشأة بالنسبة لملاكها من تقييم اصول أو التزامات معينة فلا يمكن ان تعبر القيمة المقررة عنها كملكية عن القيمة الجارية لحقوق الملاك ، ويجب الا ينظر الى تلك الحقوق على انها نتائج مستقبلية كما هو الحال بالنسبة للاصول أو فى حالة تعهدات معينة للمنشأة .

مثل الالتزامات ، وبدلا من ذلك فان الملكية أو حقوق حملة الاسهم تركز على الموارد المجمعة من وجهه نظر حقوق الملاك أو حقوق الملكية ويتوقف ذلك على مفهوم حقوق الملكية المستخدم .

ويمكن تفسير هذا المفهوم حسب النظرية المستخدمة على النحو التالى :-

حقوق الملكية حسب نظرية الملكية The proprietory Theory

تم إستخدام فكرة الملكية كمحاوله لاخضاع تفسير المحاسبة على اساس القيد المزدوج للمنطق - حيث يعتبر المالك هو محور الاهتمام فى المعادلة المحاسبية (مجموع الاصول - مجموع الالتزامات = حقوق الملكية) ، ويفترض ان المالك يمتلك الاصول ، كما تعتبر التعهدات عليه .

وطبقا لنظرية الملكية تفسر الالتزامات وتعالج على انها أصول سالبة كما ان راس المال يعبر عن صافى ثروه المالك فى المعادلة المبدئية المحاسبية . وهكذا تعبر الملكية Proprietorship عن صافى قيمة الاعمال بالنسبة للملاك ، وخلال حياه المنشأة تتعادل الملكية مع الاستثمار الاصلى والاستثمارات الاضافية ، وحيث تعبر الايرادات عن زيادة فى الملكية ، بينما تعتبر المصروفات بمثابة نقص فيها ، وعلى ذلك فان صافى الربح هو زيادة الايرادات عن المصروفات وهو الذى يستحق مباشرة للملاك ، كما يعبر عن زيادة فى ثروتهم ويضاف فورا الى راس مال الملاك أو الى ملكيتهم ، وتعبر عن التوزيعات النقدية عن مسحوبات من راس المال ، كما تمثل الارباح المحجوزة جانبا من اجمالى اموال الملكية .

ويقوم مفهوم الدخل الشامل على نظرية الملكية ، نظرا لان صافى الربح تضمن جميع العناصر التى تؤثر على الملكية خلال الفترة ما عدا التوزيعات المسددة والعمليات الرأسمالية ، ولكن تبويب مصادر صافى الربح يعتبر مستقلا عن نظرية حقوق الملكية المستخدمة ، ولا على مفهوم الملكية كيفية حساب صافى الربح ، فهو يركز فقط على طبيعة التغير فى الملكية وتبويبه فى الميزانية العمومية .

وتطبق نظرية الملكية فى أفضل صورة فى حالة تنظيمات الملكية الفردية ، وبصفة عامة يوجد فى هذا الشكل من الملكية علاقات شخصية بين الادارة والملاك ، كما تعتبر نظرية الملكية إطارا منطقيا لتنظيمات شركات الاشخاص لا سيما اذا كانت منظمة فى ظل قانون عام ، وفى المحاسبة عن اشكال الملكية الفردية وشركات الاشخاص تبدو نظرية الملكية سائدة ولاسيما ان صافى الربح يضاف كل فترة لحسابات راس مال الملاك مع ان التحديد التقليدى للربح لايقيس صافى الزيادة فى الثروه.

ولايمكن تطبيق نظرية الملكية بسهولة فى شركات الاموال ، بمثل حالات الملكية الفردية أو شركات الاشخاص .ومع ذلك فإن كثير من الكتاب ما يصف اجمالى راس مال الاسهم وراس المال المدفوع بالزيادة (علاوه الاصدار) والارباح المحجوزة باعتبار ان مجموع تلك العناصر الثلاثة يمثل صافى ثروه حملة السهم - وهم يطبقون فى ذلك نظرية الملكية .

حقوق الملكية طبقا لنظرية الوحده . The Entity Theory

طبقا لنظرية الوحدة تعتبر منشآت الاعمال ذات وجود مستقل ، حتى ان شخصيتها تنبع من ذاتها ، وليس من الضرورى التعرف على المؤسسن والملاك فى وجود الشركة ، ولقد وجدت تلك العلاقة الدعم القانونى والتنظيمى فى نموذج شركات الاموال به ولكنها توجد ايضا فى الاشكال الاخرى من منشآت الاعمال .

وتقوم نظرية الوحدة على اساس المعادلة المحاسبية المعروفة بان مجموع الاصول يساوى مجموع الالتزامات زائد حقوق المساهمين ،أو ان الاصول تساوى الحقوق (الالتزامات بالاضافة الى حقوق المساهمين).وحيث يطلق على الجانب الايسر من الميزانية بالالتزامات والتى تعبر عن حقوق مختلفة فى المنشأة ، ويتمثل الاختلاف الرئيسى بين الالتزامات وحقوق المساهمين فى ان تحديد حقوق الدائنين بصفة مستقلة عن القيم الاخرى اذا كانت المنشأة قادرة عن سداد الديون ، بينما تقاس حقوق المساهمين بقيم الاصول الاصلية المستثمرة بالاضافة الى الارباح المعاد إستثمارها .

بوجه عام تقوم نظرية الوحدة على المعادلة المحاسبية التالية : الاصول =الحقوق ، وحيث ان صافى ربح الشركة لا يعتبر مباشرة صافى ربح حملة الاسهم ، فان الايرادات (والمصروفات) ليست زيادة (ونقص) فى حقوق حملة الاسهم ، فالايراد نتاج المنشأة، بينما تمثل المصروفات السلع والخدمات المستنفدة فى الحصول على هذا الايراد ، ولذلك فان المصروفات تمثل تخفيضات من الايرادات و ويعبر الفرق بينهما عن ربح الشركة الذى يوزع على حملة الاسهم فى صورة توزيعات آويعاد أستثماره فى المنشأة ، ولنظرية الوحدة أستخدامها الرئيسى فى منشأت الاعمال التى تتخذ شكل شركات الاموال .

نظرية المشروع The Interprise Theory

تعتبر تلك النظرية مفهوما واسعا من نظرية الوحدة الا انها أقل من حيث التحديد الدقيق والاستخدام ، وفى ظل نظرية الوحدة تعتبر المنشأة وحدة أقتصادية منفصلة تعمل أولا لمنفعة أصحاب الحقوق بينما فى ظل نظريةالمشروع تمثل المنشأة تنظيم أجتماعى تعمل لمنفعة كثير من الجماعات صاحبة المصلحة ، وفى الاطار الواسع لتلك النظرية تشمل تلك المجموعات فضلاً عن المستثمرين والدائنين والعملاء والحكومة

(السلطة الضريبية) والجمهور ، ومن هنا تمثل نظرية المنشأة فى إطارها الواسع مجرد فكرة لنظرية إجتماعية للمحاسبة .

ويمكن تطبيق مفهوم المنشأة الى حد كبير على مشروعات الاموال الكبيرة الحديثة والتى تلتزم بان تأخذ فى الاعتبار اثر تصرفاتها على المجموعات المختلفة فى المجتمع ككل ، ومن وجهه النظر المحاسبية - يعنى ذلك ان مسئولية اعدادالتقارير السليمة لاتقتصر فقط على أهتمامات المستثمرين والدائنين ولكنها تتسع لكى تستوعب أثر تصرفاتها على المجموعات الاخرى والمجتمع بوجه عام .

ويعتبر مفهوم القيمه المضافه Value added أفضل مفاهيم الدخل ملائمة لمفهوم المسئولية الاجتماعية للمشروع ، وتعرف القيمه المضافة الاجماليةبانها القيمة السوقية للسلع والخدمات التى أنتجتها المنشأة مطروحا منها قيمة السلع والخدمات التى تم أقتناؤها عن طريق التحويل من منشآت أخرى ، وهكذا يتضمن الدخل مقاسا بالقيمة المضافة جميع المدفوعات وتوزيعات على حملة الاسهم ، فوائد الى الدائنين ، اجور ومرتبات للعاملين ، ضرائب للجهات الحكومية ، ارباح محجوزة لدى المنشأة ، الا ان هذا يمثل مفهوم المنتج Product conceptوليس مفهوم لصافى الربح ..

ويعتبر اصطلاح صافى ربح المنشأة مفهوما ضيقا اذا ما قورن بمفهوم القيمة المضافة ، حيث بالاضافة الى مفهوم دخل المساهمين ، فإن هذا المفهوم لصافى دخل المنشأة يتضمن اعباء الفوائد وضرائب الدخل ، ومن ثم فهذا أقرب الى مفهوم الوحدة ، ان إدراج ضرائب الدخل فى صافى دخل المنشأة يرجع الى فكرة انها تدفعها الى الحكومة نيابة عن المساهمين ، واذا كانت ضرائب الدخل تعتبر مصروفات فى ظل نظرية الوحدة ، من ثم فإنها لاتدرج ضمن صافى دخل المشروع ، واذا كان المقصود مفهوم اوسع للدخل فيجب ان تضمن صافى الدخل المدفوعات الى المنتفعين الاخرين من شركات الاموال.

تأسيسا على ما تقدم تعتبر جميع النظريات أو المداخل العديده لطبيعة المنشأة والعلاقات التى يتقرر عنها ملائمة فى ظل الظروف المختلفة للتنظيمات والاهداف المحاسبية ، ولذلك يجب ان تطبق النظرية والممارسة المحاسبية مدخلا أنتقائيا لتلك النظريات ، حيث ان جميعها يساعد فى شرح وفهم النظرية المحاسبية وتطوير نماذج منطقية لامتداد أبعادها - مع ذلك - يجب بذل العناية لتطبيق اكثر نظريات الحقوق منطقية فى كل حاله ولكى تستخدم نظرية واحدة فى الظروف الملائمة لها .

وتفسر كل من نظريات حقوق الملكية العديدة الوضع الاقتصادى للمنشأة بطريقة مختلفة ، ومن ثم فإنها تركز بدرجات مختلفة على طريقة الافصاح عن مصالح اصحاب الحقوق العديدين أو المجموعات المهتمة بالمشروع ، وهى تؤدى أيضا الى مفاهيم مختلفة للدخل ، أو طرق مختلفة للافصاح عن كيفية مشاركة أصحاب الحقوق فى دخل المشروع . عموما هناك أستفسارات رئيسية وكيف يمكن إظهار علاقات الحقوق فى القوائم المالية ولاشك ان تلك الاستفسارات ترتبط بشكل وثيق باهداف المحاسبة .

١/٢/٢ تبويب حقوق الملكية طبقا للاشكال القانونية المختلفة للتنظيمات الاعمال

تختلف المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الاشخاص عن المحاسبة عن تلك الحقوق فى المنشأة الفردية أو شركة الاموال . وفيما يلى مناقشة موجزة عن تلك الاختلافات .

١/٢/٢/١ المحاسبة عن حقوق الملكية في المنشأة الفردية

Accounting for the Owner's Equity In Single proprietor ship فى ظل المنشأة الفردية يعرض حق المالك عموما وبصفة شاملة فى مقدار وحيد، وطبقا لنظرية الملكية - فإن هذا الحق يعبر عن ملكية المالك ، ولاتوجد حاجة لعرض تبويب فرعى لهذا الحق ، اذ ان المالك ليس مقيدا بما يمكن ان يستثمره أو يأخذه من أموال

ولا توجد مطالب ممتازة فيما عدا حقوق الدائنين ، وفى حاله التصفيه أو الاعسار يمكن للدائنين ان يحصلوا على الاصول الشخصية للمالك، وبذلك تصبح التفرقة بين راس المال المستثمر والارباح المعاد أستثمارها ذات أهمية قليلة لهذا الغرض ، و لا يعنى هذا انه لا تتم تفرقة بين راس المال و الدخل ، حيث يتم تحديد الدخل دورياً كل فترة ، ثم يضاف مقداره الى حساب راس المال فى نهاية الفترة و تسجل العمليات الراسمالية (المسحوبات و الاستثمارات الاضافية) مباشرة فى حساب راس المال ، كما تلخص جميع التغيرات فى قائمة منفصلة للملكية .

بوجه عام تختلف الميزانية العمومية الخاصة بمنشأة فردية عن تلك الخاصة باى تنظيم قانونى (شركة اشخاص او شركة اموال) فى الجزء الخاص بحقوق الملكية .

ففى نهاية الفترة المحاسبية تعد قائمة عن حقوق الملكية Astatement of owner's Equity فى المنشآت الفردية ، و هى تتضمن معلومات عن الاستثمارات الاضافية التى تتم بمعرفة المالك بالاضافة الى الارباح المحتجزة ، و عند اعداد تلك القائمة يجب التعرف على الطريقة المستخدمة فى أقفال ارباح او خسائر الفترة المحاسبية و مسحوبات المالك خلال هذه الفترة ، فاذا كانت هذه العناصر تقفل فى حساب راس المال تظهر قائمة حقوق الملكية على النحو التالى :-

منشأة ممدوح اسماعيل

مؤسسة السلام للملاحة

عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٤

راس مال ممدوح اسماعيل فى الاول من يناير ١٩٩٤	٢٠٠٠٠ جنيه
يضاف	
استثمار اضافى خلال العام	١٠٠٠٠ جنيه
صافى ربح العام	٢٠٠٠٠ جنيه
يطرح	٥٠٠٠٠ جنيه
مسحوبات	٢٠٠٠٠ جنيه
راس مال ممدوح فى ١٩٩٤/١٢/٣١	٣٠٠٠٠ جنيه

أما اذا كانت الارباح او الخسائر و المسحوبات تقفل فى حساب جارى صاحب المنشأة (جارى المالك) ، فتظهر تلك القائمة على النحو التالى :-

منشأة ممدوح اسماعيل

مؤسسة السلام للملاحة

عن السنة المنتهية في ١٩٩٤/١٢/٣١

البيان		
راس مال ممدوح اسماعيل فى الأول من يناير ٩٤		٢٠٠٠٠ جنيه
يضاف		
أستثمار أضافى خلال العام	١٠٠٠٠	
		٣٠٠٠٠
رصيد الحساب الجارى فى الاول من يناير ٩٤	١٠٠٠٠	
يضاف		
صافى ربح العام	٢٠٠٠٠	
يطرح المسحوبات	٣٢٠٠٠	
		(٢٠٠٠)
أجمالى حقوق الملكية فى ٩٤/١٢/٣١		٢٨٠٠٠ جنيه

ويلاحظ فى تلك القائمة انه قد تم التمييز بين راس المال والتغيرات التى تطرأ على حقوق المالك الناتجة من عمليات المنشأة ومسحوبات المالك ، وقد ظهر الحساب الجارى بالسالب لان مسحوبات المالك زادت عن الارباح المحققة ويعنى ذلك ان رصيد الحساب الجارى بدفتر الاستاذ سيظهر مدينا .

٢/٢/٢/١ المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الاشخاص

تتشابه حقوق الملكية فى شركات الاشخاص مع حقوق المالك الفرد ما عدا انها تبوب طبقا لمصالح كل من الملاك ، وقد تستخدم حسابات منفصلة لاغراض الرقابة على المسحوبات أو لغرض القيد بالمسحوبات التى تمت الموافقة عليها ، ولكن هذه الحسابات تقفل عموما فى حساب راس المال عند نهاية كل فترة ، وبذلك لا يحتفظ باى تبويب للحقوق على اساس مصادرها . .

وفيما يلى دراسة موجزة عن المحاسبة عن حقوق الملكية فى كل من شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة :-

أ- المحاسبة عن حقوق الملكية في شركات التضامن

بوجه عام تشبه العمليات التى تقوم بها شركات التضامن الى حد كبير العمليات التى يقوم بها أى تنظيم قانونى أخر يمارس نشاطها فى نفس المجال ، ويجب التحقق عند فحص عناصر قائمة الدخل لشركة تضامن من عدم ادراج الايرادات والمصروفات الشخصية للشركاء مع تلك التى تخص الشركة كوحدة إعتبارية ، حيث يجب فصل تلك العناصر واثباتها فى حساب مسحوبات الشريك الذى يقفل بالتالى فى حسابه الجارى فى نهاية العام المالى . مع الاخذ فى الاعتبار المرتبات المدفوعة خلال الفترة عند احتساب نصيب كل شريك فى الارباح أو الخسائر السنوية .

بصفة عامة تشتمل القوائم المالية فى شركات التضامن على قائمة الدخل وقائمة المركز المالى وقائمة أستثمارات الشركاء (حقوق الملكية) ، وفى ذلك المقام سوف يتم ابراز قائمة استثمارات الشركاء وحيث لايوجد أختلاف فى القوائم المالية الاخرى عن تلك التى تخص التنظيمات القانونية الاخرى .حيث يفترض ان ممدوح اسماعيل وكمال حويدق-شريكان متضامنان فى شركة نفر للسياحة ويتقاسمان ارباح وخسائر الشركة

بنسبة ٣:٢على التوالى ،وفيما يلى المعلومات التى تخص حقوق ملكية الشركة خلال عام١٩٩٤:-

صافى ارباح الشركة عن عام ١٩٩٤	٢٠٠٠٠ جنيه
راس مال ممدوح اسماعيل فى ٩٤/١/١	٢٠٠٠٠ جنيه
الاستثمارات الاضافية للشريك ممدوح خلال عام ٩٤	١٠٠٠٠ جنيه
مرتبات مدفوعة للشريك ممدوح خلال عام ٩٤	٥٠٠٠ جنيه
راس مال الشريك كمال حويدق فى ٩٤/١/١	١٥٠٠٠ جنيه
مرتبات مدفوعة للشريك كمال خلال ١٩٩٤	٤٠٠٠ جنيه
مسحوبات الشريك كمال خلال عام ١٩٩٤	٢٠٠٠ جنيه

وفيما يلى نموذج لقائمة استثمارات الشركة للعام المالى المنتهى فى ٩٤/١٢/٣١

قائمة أستثمارات الشركاء

فى٣١/١٢/٩٤

	الشريك ممدوح	الشريك كمال	اجمالى
رصيد حسابات راس المال فى ١٩٩٤/١/١	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٣٥٠٠٠
يضاف			
الاستثمارات الاضافية خلال عام ٩٤	١٠٠٠٠	--	١٠٠٠٠
ناقصا			
المسحوبات النقدية	--	(٢٠٠٠)	(٢٠٠٠)
المرتبات المدفوعة تحت الحساب	(٥٠٠٠)	(٤٠٠٠)	(٩٠٠٠)
يضاف	٢٥٠٠٠	٩٠٠٠	٣٤٠٠٠
توزيعات أرباح العام الجارى	١٢٠٠٠	٨٠٠٠	٢٠٠٠٠
مجموع أستثمارات الشركاء فى ٩٤/١٢/٣١	٣٧٠٠٠	١٧٠٠٠	٥٤٠٠٠

هذا وقد يتم اعداد قيد لاقفال حسابات الشركاء المختلفة - دون حساب راس المال - فى حساب جارى كل شريك على النحو التالى :

٢٠٠٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر
		الى مذكورين
	٥٠٠٠	حـ/ المسحوبات ممدوح
	٤٠٠	حـ/ المسحوبات كمال
	٧٠٠٠	حـ/الحساب الجارى- ممدوح (١٢٠٠٠ - ٥٠٠٠)
	٤٠٠٠	والحساب الجارى - كمال(٨٠٠٠-٤٠٠٠)

حيث من خلال ذلك القيد يتم إقفال كل من حساب الارباح والخسائر وحسابات مسحوبات الشركاء (. يمثل حساب ممدوح المرتب المدفوع له تحت الحساب ، أما رصيد حساب كمال يشتمل على ٤٠٠ جنيه مسحوبات نقدية ٤٠٠٠ ج مرتباً مدفوعاً تحت الحساب)، وبناء عليه يصل صافى الاضافة الى أستثمارات الشركاء فى عمليات الشركة ٧٠٠٠ جنيه ، ٤٠٠٠ جنيه)لكل من الشريكين على التوالى - هذا بجانب الاضافة الى حساب راس مال الشريك ممدوح الى ٣٠٠٠٠ جنيه ، وفيما يلى توضيحا لارصدة حسابات هذين الشريكين فى ٩٤/١٢/٣١

	ممدوح	كمال	إجمالي
رصيد حساب راس المال	٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٤٥٠٠٠
رصيد الحساب الجارى	٧٠٠٠	٤٠٠٠	١١٠٠٠
مجموع أستثمارات الشركاء	٣٧٠٠٠	١٩٠٠٠	٥٦٠٠٠

المحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات التوصية البسيطة

Accounting for Limited partnerships

هذا وتتطابق المحاسبة عن العمليات فى شركات التوصية البسيطة (شركات محدودة المسئولية) مع المحاسبة عن العمليات فى شركات التضامن باستثناء أن الشركاء محدودوا المسئولية ليس لهم الحق فى الحصول على مسحوبات دورية ، وعن تم لايفتح لهم حساب مسحوبات دورية ،فضلا عن ذلك قد يتزايد عدد الشركاء محدودوا المسئولية المنفصلين عن الشركة والمنضمين اليها ، ولذلك يجب امساك دفتر استاذ مساعد لهؤلاء الشركاء مماثل لحساب المساهمين فى شركات المساهمة بحث يفصح عن حساب راس مال كل شريك والزيادات الناتجة من صافى الدخل والانخفاضات الناتجة عن صافى الخسارة ثم الانخفاضات الناتجة عن الانفصال .

وعند اعداد الميزانية العمومية فى شركات الاشخاص المحدودة يجب أن يتم التمييز فى قطاع حقوق الملكية بين النوعين الرئيسيين للملكية ، فحقوق الملكية المتعلقة بالشركاء العموميين يجب ان تظهر بصفه مستقلة عن حقوق ملكية الشركاء محدودى المسئولية ، وكذلك يجب الافصاح عن عدد الملاك فى كل نوع وعدد وحدات صكوك الملكية المتداولة عن كل نوع ، كما يجب اعداد قائمة عن التغيرات فى حقوق الملكية لكلا نوعى الملكية فى كل فترة يعد عنها قائمة دخل ، كما يجب اعداد قائمة الدخل فى شركة التوصية البسيطة بحيث توضح المبلغ الاجمالى الموزع عن صافى الدخل أو الخسارة على الشركاء غير محدودى المسئولية والمبلغ الاجمالى الموزع على الشركاء محدودى المسئولية ، ولتوضيح القوائم المالية المتعلقة بتلك الشركات يفترض ان الشريك ممدوح اسماعيل أنشأ شركة اشخاص محدوده باسم شركة تلسعار للسياحة فى ٩٥/١/١ وقد حصل على ١٠٠ وحدة عن صكوك الملكية باعتباره الشريك العام مقابل ١٠٠٠ جنيه للوحدة ، أما باقى الشركاء فقد كانوا محدودى المسئولية حيث حصلوا على ٤٠٠ وحدة ملكية مقابل ١٠٠٠ جنيه للوحدة . وتنص شهادة انشاء الشركة

على ان هؤلاء الشركاء المحدودين يمكنهم سحب صافى حقوقهم والاستثمار مضافا اليه صافى الربح أو مطروحا منه صافي الخسارة فى ٣١/١٢/ ٩٤ من كل عام ، وتنص الشهادة أيضا بان الشريك ممدوح الحق فى الحصول على مسحوبات شهرية مقدارها ٣٠٠٠ جنيه ،ومع ذلك فهو لم يحصل على تلك المسحوبات فى نهاية العام ، ويفترض ان الشركة قد حققت صافى ربح مقدار ١٠٠٠٠٠ جنيه عن السنه النهائية المنتهية فى ١٩٩٤/١٢/٣١ وانه فى ذلك التاريخ أنسحب أحد الشركاء من محدودي المسئولية وكانت حقوق ملكيته تتكون من ٥٠ وحدة ، وبناء على ذلك يتم عرض القوائم الملية المختصرة المتعلقة بشركة ممدوح اسماعيل على النحو التالى

شركة ممدوح اسماعيل

تلستار للسياحة (شركة توصية بسيطة)

قائمة الدخل عن السنه المنتهية فى ٣١/١٢/ ٩٤

الايرادات	٥٠٠٠٠٠ ج
التكاليف والمصروفات	٤٠٠٠٠٠
صافى الدخل	١٠٠٠٠٠ ج

يتم توزيع صافى الربح بواقع ٢٠٠ج لكل وحدة على اساس الوحدات المتداولة ومقدارها ٥٠٠ وحدة (حصه الوحـده = ١٠٠٠٠٠ ج + ٥٠٠ وحده = ٢٠٠ ج

حصه الشريك العام (١٠٠ وحده)	٢٠٠٠٠ ج
حصة الشركاء محدودى المسئولية (٤٠٠ وحده)	٨٠٠٠٠ ج
الجملة	١٠٠٠٠٠ ج

شركة ممدوح اسماعيل

شركة التوصية البسيطة

قائمة رأس مال الشركاء

عن السنة المنتهية فى ٩٤/١٢/٣١

البيـــــان	الشريك العام		الشركاء محدودي المسئوليه		الاجمالى	
	وحدات	القيمة	وحدات	القيمة	وحدات	القيمة
الاستثمار الاصلى فى بداية العام	١٠٠	١٠٠٠٠٠	٤٠٠	٤٠٠٠٠٠	٥٠٠	٥٠٠٠٠٠
يضاف						
صافى الدخل		٢٠٠٠٠		٨٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
جملة	١٠٠	١٢٠٠٠٠	٤٠٠	٤٨٠٠٠٠	٥٠٠	٦٠٠٠٠٠
يطرح الوحدات المسترده ($٥٠ \times \frac{٤٨٠٠٠٠}{٤٠٠} = ١٢٠٠$ ج)			٥٠	٦٠٠٠٠	٥٠	٦٠٠٠٠٠
رأس مال الشركاء فى نهاية العام	١٠٠	١٢٠٠٠٠	٣٥٠	٤٢٠٠٠٠	٤٥٠	٥٤٠٠٠٠

شركة ممدوح اسماعيل

شركة توصية بسيطة

الميزانية العمومية

في ٩٤/١٢/٣١

الأصول		رأس مال وخصوم		
الاصول الثابتة	٢٤٠٠٠٠	**رأس مال الشركاء**		
الاصول المتداولة	٥٦٠٠٠٠	الشريك العام	١٢٠٠٠٠	
الاصول الأخرى	٢٠٠٠٠٠	الشركاء محدود المسئولية	٤٢٠٠٠٠	
				٥٤٠٠٠٠
		الالتزامات		
		التزامات قصيرة الإجل	١٧٠٠٠٠	
		التزامات طويلة الإجل	٢٩٠٠٠٠	
				٤٦٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠٠

١/٢/٢/٣ المحاسبة عن حقوق الملكية في الشركات المساهمة

تتشابك علاقات شركة الاموال ومساهميها ودائنيها بصورة اكثر نسبياً مقارنه بالعلاقات الخاصة بالملكية الفردية أو شركة الاشخاص ، ومن هنا يجب أن تعرض القوائم المالية كثيرا من معلومات تلك العلاقات وبما يزيد عن الذى يمكن توقعه فى القوائم المالية لانواع أخرى من التنظيمات الاقل رسمية . الا ان المعلومات التى تعرض تقليدياً تكون نتائج لنمو علاقات قانونية وأقتصادية مفترضة ، وليست كنتيجة لتحليل

كامل لاحتياجات المستخدمين المختلفين للقوائم المالية ، ويحاول التبويب التقليدى لحقوق حملة الاسهم مقابلة أهداف عديدة ونتيجة لذلك لم يقابل هذا التبويب أيا من هذه الاهدف بدرجة كافية .عند تبويب حقوق ملكية الاسهم يتعين تحقيق أهداف معينه - تتمثل فى تقديم معلومات الى حملة الاسهم والمستثمرين والدائنين والمجموعات المهتمة الاخرى ، تختص تلك المعلومات بكفاءة الادارة واخلاء مسئوليتها والنصائح الاقتصادية لاصحاب الحقوق المعينه والمجموعات الاخرى التى تكون لها مصلحة عامه فى الشركة ،ومن أجل الوفاء بتلك الاهداف ، يجب ان تفصح معلومات القوائم المالية عن بعض أو كل مما يأتى (١) مصادر راس المال الذى أمدت به الشركة الاموال ، القيود القانونية على توزيع راس المال المستثمر على الملاك ، القيود القانونية والتعاقدية والادارية والمالية على توزيعات الارباح على المساهمين الحاليين والمحتملين ، أولويات الفئات العديدة من حملة الاسهم فى التصفية الجزئية أو الكلية .

لاشك ان احد الاهداف الرئيسية للتقرير عن حقوق الملكية فى الشركات المساهمة هو التفرقة بوضوح بين راس المال المدفوع Paid capital والارباح المحتجزة Retained Earnings ، وتلك التفرقة مرغوب فيها لان المساهمون ملاك غائبون لايشاركون بصفه مباشرة فى الادارة ، حيث يتم اعتبار الادارة أمين مسئول عن الاحتفاظ براس المال المدفوع ويحكمون على كفاءتها الى حد ما بمقدار الارباح التى جمعتها الشركة .

لذلك تتكون مكونات حقوق الملكية فى ميزانيات الشركاء المساهمة عن راس مال الاسهم الاسمية Additional Paid in Capital ، والارباح المحتجزة أو العجز Re-tained Earnings or Deficit وقد يكون هناك مجموع فرعى فى بعض الميزانيات يطلق عليه مجموع راس المال المدفوع لتسجيل راس مال الاسهم وراس المال المدفوع الزائد عن القيمة الاسمية ، اما بالنسبة لموضوع الارباح الراسمالية التى قد تنشأ عن اعادة تقدير الاصول ويطلق عليها فى الولايات المتحدة الامريكية Appraisal Capital

وهى تلك الارباح الناشئة عن اعادة تقدير أصول الشركة - وتظهر كمفردة مستقلة تظهر ضمن حقوق الملكية ويطلق عليها بالزيادة غير المحققة من اعادة تقدير الاصول او راس المال الناشئ من اعادة التقدير .

وفيما يلى عرض لنموذج عن حقوق الملكية فى ميزانية شركة مساهمة :-

---

حقوق الملكية

البيان	المبلغ
- الاسهم الممتازة مجمعة ٨ ٪ ، قيمة اسمية ١٠٠ ج قابلة للاستدعاء بسعر ١٠٤ جنية المصرح به والمصدر ١٠٠٠٠ سهم .	١٠٠٠٠٠٠
- الاسهم العادية ، قيمة أسمية ١٠ جنية، المصرح به ١٠٠٠٠٠٠ سهم والمصدر ٦٠٠٠٠٠ سهم	٦٠٠٠٠٠٠
-الاسهم العادية المكتتب فيها ٢٠٠٠٠ سهم	٢٠٠٠٠٠
- راس المال المدفوع بالزيادة - علاوة اصدار الاسهم العادية	٢٠٧٠٠٠٠
جملة راس المال المدفوع	٩٢٧٠٠٠٠
الارباح المحتجزة	١٥٠٠٠٠٠
اجمالى حقوق الملكية	١٠,٧٧٠,٠٠٠

الباب الثانى
المحاسبة عن تكوين و تنظيم حقوق الملكية فى شركات الاشخاص

مقدمة :-

تختلف المحاسبة فى شركات الاشخاص عن المحاسبة فى المنشآت الفردية أوشركة الاموال فيما يتعلق بامساك حسابات حقوق الملكية Owners , Equity Accounts for partners وتوزيع صافى الربح أو الخسارة Division of Income ورغما عن امكانية استخدام حساب ملكية لكل شريك فى شركات الاشخاص إلا إن العرف والممارسة العملية قد جرت على إمساك عده أنواع من الحسابات هى : حسابات رأس المال ، الحسابات الجاريه للشركاء ، حسابات المسحوبات ، حساب القروض .

وقد تختلف القيود المحاسبية المرتبطة بتلك الحسابات من شركة أشخاص الى أخرى ، نتيجة عدم خضوع الاجراءات المحاسبية المرتبطة بحسابات حقوق ملكية الشركاء فى تلك الشركات للقواعد القانونية ، عكس الحال فيما يتعلق بحسابات حقوق ملكية المساهمين فى شركات الاموال - والتى تخضع دائما لمثل تلك القواعد.

بغرض ودراسة الجوانب المحاسبية - النظرية والعملية - لحقوق الملكية فى شركات الأشخاص - تم تقسيم هذا الباب الى الفصول التالية :-

الفصل الاول :- المحاسبة عن راس المال عند تكوين شركات الاشخاص .

الفصل الثانى :- المحاسبة عن العمليات المتعلقة بالحسابات الشخصية للشركاء .

الفصل الثالث :- المحاسبة عن خطط توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء .

الفصل الرابع :- المشاكل العملية للمحاسبة عن حقوق الملكية فى شركات الاشخاص.

الفصل الاول
المحاسبة عن راس المال عند تكوين
شركات الاشخاص

تختلف المحاسبة فى شركات التضامن او التوصية البسيطة عن المحاسبة فى المنشأه الفردية أو شركات الاموال فيما يتعلق بتوزيع الارباح والخسائر (أوصافى الدخل) وإمساك حسابات حقوق الملكية (حسابات راس المال ، الحسابات الشخصية أو حسابات المسحوبات أو حسابات القروض من أو الى الشركاء) ، فى هذا الجزء سوف يتم التركيز على دراسة المحاسبة عن حسابات راس المال عند تكوين شركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة .

بصفه عامه يختلف تعريف راس المال Capital حسب النظرية التى يمكن تبنيها فى تفسيره، حيث طبقا لنظرية الملكية المشتركة The Proprietory theory يعرف راس المال بانه عباره عن صافى أصول المنشأه - أو الفرق بين قيمه الاصول وقيمه الخصوم ،بعباره أخرى يمثل راس المال مجموع حقوق أصحاب المشروع الممثلة فى قيمة الحصص الاصلية المقدمة من الشركا مضافا إليها الارباح المرحلة وأى إحتياطات محجوزة ،أما من وجهه نظرية الشخصية المعنوية The Entity Theory فإن راس المال هو عبارة عن كل الموارد المستخدمة فى عمليات الشركة بغض النظر عن مصدرها ، أى بصرف النظر عما اذا كان راس المال مقدم من الشركاء أو من دائنى الشركة ، حيث ليس هناك فرق بين راس المال المملوك وراس المال المقترض ، حيث أن كلاهما أموالا مستثمرة فى أعمال الشركة [١]

---

(١) طبقا لنظرية الملكية المشتركة يتم النظر الى الشركة كوحدة محاسبية من وجهه نظر ملاكها ، فالشركة مملوكة لمجموعه من الشركاء هم ملاك الشركة ، أى أن شخصية الشركة تتمثل فى شخصية الشركاء .

فى حين طبقا لنظرية الشخصية المعنوية تكون للشركة شخصية معنوية بحكم القانون - باعتبار ان للشركة ذمة مالية منفصلة عن ذمه الشركاء ، من هنا فان أصول المنشأه مملوكة للشركة نفسها باعتبارها شخصاً معنويا ..

وعند بداية تكوين الشركة فان راس المال يقصد به مجموع الاصول التى يقدمها الشركاء ، وتتوقف طبيعة قيود سداد راس المال والحسابات الخاصة به على نظرية الملكية المشتركة أو نظرية الشخصية المعنوية ،حيث طبقا لنظرية الملكية المشتركة يفتح حساب راس مال لكل شريك على حده بجعل الحساب دائنا والاصول المقدمة من هذا الشريك مدينا ، أما طبقا لنظرية الشخصية المعنوية يتم فتح حساب واحد لراس المال بجعله دائنا والاصول المقدمة من الشركاء يتم جعلها مدينه ، رأيا كان الامر - أى سواء تم فتح حساب لراس المال لكل شريك على حده أو حساب راس مال واحد للشركة ، فإن قيود راس المال عند التكوين تتوقف على طريقة وفاء الشركاء بحصصهم فى راس المال فراس المال هنا هو مجموع قيم الحصص التى يقدمها الشركاء فى الشركة ، والتى يمكن أن تأخذ عده صور يمكن تحديدها والوفاء بها عن طريق أما أن تكون الحصه نقدية أو عينية ، أو أن تكون الحصه ممثلة فى صافى أصول وخصوم منشأه فرديه أو آن تكون تلك الحصه عمل يتعهد الشريك بتقديه الى الشركة. (١)

بوجه عام من الناحيه المحاسبيه يتم تصوير حساب راس مال واحد فى دفاتر الشركة باعتبار أن الشركة ذات شخصية معنوية أعتباريه مستقله عن شخصية الشركاء ، وحيث يتم تقسيم حساب راس المال الى خانات لبيان حصه كل شريك ، وخانه للمجموع يوضح بها قيمه راس مال الشركة وما يطرأ عليها من تغيرات خلال حياه الشركة ، ويوضح الشكل التالى حساب راس المال فى احد شركات الاشخاص :-

---

(١) يجب النص فى عقد الشركة على قيمه راس مال الشركة ، ومقدار حصه كل شريك وميعاد كيفيه سداد تلك الحصه .

ح/ رأس المال

أ	ب	جـ	اجمالى		أ	ب	جـ	اجمالى	

فيما يلى الصور والحالات المختلفة للوفاء بتلك الحصص :-

١ - ٢/١/١ السداد النقدى لحصه الشريك

طبقا لنظرية القيد المزدوج - فى حالة قيام أحد الشركاء بسداد كل أو بعض من حصته فى راس المال نقدا ، يتم جعل حساب النقديه (الصندوق أو البنك) مدينا وحساب راس المال دائنا (١)

مثال : فى ١٩٩١/١/١ كون الشريك سراج والشريك سامع شركة سياحية باسم شركة فرح للسياحة متخذه شكل شركة التضامن ، براس مال مقداره ١٠٠٠٠٠ جنيه توزع بين الشريكين بنسبه ٣:٢. وقد تم الاتفاق بين الشريكين على سداد الشريك سراج مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه نقدا والباقى يقوم بسداده فى ١٩٩١/٦/٣٠ - على ان يتم حساب فوائد تأخير بمعدل ١٥ ٪ سنويا ، أما الشريك سامع فقد قام بسداد كامل حصته نقدا فى تاريخ توقيعه على عقد الشركة .

والمطلوب : ١- أثبات قيد تكوين الشركة فى دفاتر شركة فرح للسياحه.

---

(١)- اذا ما تم الاتفاق بين الشركاء على تأجيل سداد الحصه بالكامل أو جزء منها ، يتم توسيط حساب حصص الشركاء - حيث يتم بيان المبالغ المتأخره بهدف متابعه عمليه سدادها وحساب فوائد التأخير المستحقه عليها (ينظر المادة ٥١٠ من القانون المدنى) ويتم أقفال حساب فوائد التأخير فى نهايه السنه (عند اعداد الحسابات الختاميه) فى حساب الارباح والخسائر .

٢- تصوير حساب راس المال وحساب حصص الشركاء فى دفاتر الاستاذ العام.

٣- تصوير قائمه المركز المالى فى تاريخ التكوين (١٩٩١/١/١)

الحل -

١- أثبات قيود وتكوين شركة التضامن بدفتر اليوميه العامه.

منه	لـه	البيـــــان
		من مذكورين
٤٠٠٠٠		ح/ لنقدية (الصندوق أو البنك)
٢٠٠٠٠		ح/ حصه الشريك سراج
	٦٠٠٠٠	الى ح/ رأس المال
		أثبات ماالتمه الشريك سراج وفاء لحصته فى رأس المال
		٤٠٠٠٠ ج نقداً والباقى ٢٠٠٠٠ جنيه تسدد فى ٩١/٦/٣٠
		من ح/ النقدية (الصندوق أو البنك)
		الى ح/ رأس المال
		أثبات سداد الشريك سامح لحصته فى رأس المال نقداً
		فى١٩٩١/١/١
٢١٥٠٠		من ح/ النقدية
		إلى مذكورين
	٢٠٠٠٠	ح/ حصه الشريك سراج
	١٥٠٠	ح/ فوائير التأخير
		أثبات تحصيل الجزء المؤجل من حصه الشريك سراج وتحصيل
		فوائد المستحقة على هذا الجزء فى ١٩٩١/٦/٣٠ .

٢- تصوير حـ/ رأس المال وحـ/ حصص الشركاء فى دفتر الاستاذ العام

حـ/ رأس المال

سراج	سامح	جملة	البيان	تاريخ	سراج	سامح	جملة	البيان	تاريخ
					٦٠٠٠٠	–	٦٠٠٠٠	من مذكورين	٩١/١/١
						٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	من حـ/ النقدية	٩١/١/١

حـ/ حصه الشريك سراج

المبلغ	البيان	تاريخ	المبلغ	البيان	تاريخ
٢٠٠٠٠	إلى حـ/ راس المال	٩١/١/١			
			٢٠٠٠٠	من حـ/ النقدية	٩١/٦/٣٠
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠		

٣- قائمة المركز المالى :-

أصول　　　قائمة المركز المالى لشركة فرح للسياحة فى ٩١/١/١　　　خصوم

خصوم					أصول
ح/ راس المال الشريك افراج	٦٠٠٠٠				
ح/ راس مال الشريك سامح	٤٠٠٠٠				
		١٠٠٠٠٠	ح/ النقدية		٨٠٠٠٠
			ح/ حصه الشريك سراج		٢٠٠٠٠
		١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠

٢/١/٢ السداد العينى لحصه الشريك

قد يقوم احد الشركاء أو أكثر بسداد كل أو جزء من حصته عن طريق تقديم أصول عينيه مثل المبانى والاراضى والسيارات أو البضاعه أو الالات ....ألخ ، وعاده ما يتم الاتفاق على تقدير تلك الاصول العينيه سواء بالتكلفه الدفتريه أو التكلفة السوقيه ، وبناء على ذلك يتم الاثبات بالدفاتر بجعل حسابات الاصول المقدمه مدينه (المتفق على قيمتها فيما بين الشركاء) وحساب راس المال دائنا :

مثال

فى ٩١/١٠/١ كون الشريكين عادل ومكرم شركة بلقيس للسياحه (شركة توصية بسيطه) براس مال مقداره ١٥٠٠٠٠ جنيه تقسم بينهما بنسبه ٥٥٪ ، ٤٥٪ على التوالي.

وفى ذات التاريخ سدد الشريك عادل حصه على النحو التالي :-

سياره قدرت قيمتها بمبلغ ٣٠٥٠٠ جنيه .

باقى الحصه قام بسدادها نقدا .

أما الشريك مكرم فقد سدد حصته بالتنازل للشركه عن عقار قدرت قيمته بمبلغ ٦٠٥٠٠ ، أما باقى الحصه فقد سددها نقدا ، وقد تمت أجراءات التنازل عن ملكيه العقار فى ١٥/ ١٠/ ١٩٩١.

المطلوب

- إجراء قيود اليوميه اللازمه لاثبات تقديم الحصص
- تصوير حساب راس المال
- تصوير الميزانيه الافتتاحيه لشركة بلقيس للسياحه بتاريخ ١٥/١٠/٩١

١-قيود اليومية

منه	لـه	
		من مذكورين
٥٠٠٠٠		حـ/ النقدية
٣٢٥٠٠		حـ/ السيارة
	٨٢٥٠٠	إلى حـ/ رأس المال
		أثبات ما قدمه الشريك عادل سداد لحصته فى رأس مال الشركة فى ١/١٠/٩١
		من مذكورين
٦٠٥٠٠		حـ/ العقار
٧٠٠٠		حـ/ النقدية
		إلى حـ/ رأس المال
	٦٧٥٠٠	أثبات ما قدمه الشريك مكرم سداد لحصته فى راس المال فى ١٥ /١٠/٩١

٢- حـ/ رأس المال بدفتر الاستاذ

عادل	ماجد	جملة	البيان	تاريخ	عادل	ماجد	جملة	البيان	تاريخ
					٨٢٥٠٠	-	٨٢٥٠٠	من مذكورين	٩١/١٠/١
						٦٧٥٠٠	٦٧٥٠٠	من مذكورين	٩١/١٠/٥

٣- الميزانية الافتتاحية لشركة التوصية البسيطة

الميزانية الافتتاحية لشركة بلقيس للسياحة

أصول — في ٩١/١٠/١٥ — خصوم

		أصول			خصوم
		أصول ثابتة			رأس المال
	٦٠٥٠٠	عقار		٨٢٥٠٠	عادل
	٣٢٥٠٠	سيارات		٦٧٥٠٠	مكرم
٩٣٠٠٠			١٥٠٠٠٠		
		أصول متداوله			
٥٧٠٠٠		نقدية			
١٥٠٠٠٠			١٥٠٠٠٠		

٣-٢/١/٣ تقديم أصول وخصوم منشاه فرديه

هناك حالات ومواقف معينه قد يستوجب معها أن يقدم أحد الشركاء أو أكثر حصته فى راس المال فى شركة الاشخاص عن طريق تقديم صافى اصول وخصوم منشآه فرديه يمتلكها .

فى تلك المواقف قد يتفق الشركاء على انتقال كل أو بعض أصول وخصوم هذه المنشآه بعد إجراء تعديلات عليها عن طريق أعاده تقدير قيمتها بواسطه أحد المحاسبين الخبراء ، وقد يتفق الشركاء على عدم إجراء ايه تعديلات فى صافى أصول وخصوم هذه المنشأه .

وفى كلا الحالتين سوف يتم مواجهه ثلاثه أحتمالات تتأثر بهما بطبيعه الحال القيود المحاسبيه على النحو التالى :-

١- الموقف الاول .

عندما تكون صافى الاصول المقدمه مساويه لحصه الشريك فى راس المال ، تكون القيود على النحو التالي :-

أ- فى ظل إحتمال اعاده تقدير أصول وخصوم المنشأه الفرديه وإجراء تعديلات عليها

من حـ / الاصول (حسب نوعها بعد اعاده تقديرها)

الى مذكورين

حـ/ الالتزامات (حسب نوعها بعد اعاده تقديرها)

حـ/ راس المال .

ب- فى ظل أحتمال عدم اجراءات تعديلات وانتقال الاصول والخصوم بقيمتها الدفتريه .

من حـ/ الاصول (بالقيمه الدفتريه)

الى مذكورين

حـ / الالتزامات (بالقيمه الدفتريه)

حـ / راس المال .

٢ - الموقف الثانى

عندما تكون صافى الاصول المقدمه أقل من حصه الشريك فى راس المال .

وتكون القيود المحاسبيه وفقا لاحتمال اعاده التقدير وعدم التعديل كالنحو التالى :-

أ- بعد اعاده تقدير أصول وخصوم المنشأه الفرديه .

من مذكورين

حـ / الاصول (بعد اعاده تقديرها)

حـ / جارى الشريك

الي مذكورين

حـ/ الالتزامات بعد اعاده تقديرها

حـ / راس المال .

ب- اذا لم يتم أجراء تعديلات على أصول وخصوم المنشأه الفرديه

وهنا تتوقف المعالجه المحاسبيه حسب النص فى العقد على كيفيه تسويه الفرق بين صافى الاصول وحصه الشريك فى راس المال على النحو التالى :-

أ - فى حاله النص فى العقد على قيام الشريك بدفع الفرق

من مذكورين

حـ/ الاصول (بالقيمه الدفتريه)

حـ/حصص راس المال (جارى الشريك)

أو حـ/ النقديه (فى حاله السداد النقدى الفورى)

حـ/ أوراق القبض (فى حاله السداد بورقه تجاريه)

الى مذكورين

حـ/ الالتزامات (بالقيمه الدفتريه)

حـ/ راس المال

(ب) فى حاله عدم النص فى العقد على كيفيه تسويه الفرق

يعتبر الفرق بمثابه شهره محل مستتره ويتم القيد بالدفاتر على النحو التالى:-

من حـ/ شهره المحل

الى حـ/ راس المال .

٣- الموقف الثالث :-

ان تكون صافى الاصول المقدمه أكبر من حصه الشريك

أ- فى ظل أحتمال أعاده تقدير أصول وخصوم المنشآه الفرديه

من حـ/ الاصول (بالقيمه المعدله)

الي حـ/ الالتزامات (بالقيمه المعدله)

حـ/ راس المال

حـ/ جارى الشريك (عدم السداد)

حـ/النقديه (السداد النقدى)

ب- فى ظل أحتمال عدم إجراء تعديلات على أصول وخصوم المنشأه الفرديه :-

تتم المعالجه حسب النص فى العقد على كيفيه التسويه لمعالجه الفرق :-

أ- فى ظل النص فى العقد على كيفيه التسويه :

يكون القيد المحاسبى على النحو التالى :-

من حـ/ الاصول (بالقيمه الدفتريه)

الى مذكورين

حـ/ الالتزامات (بالقيمه الدفتريه)

حـ/ راس المال

حـ/ جارى الشريك

حـ/ النقديه .

ب- اذا لم يتم النص فى العقد على كيفيه التسويه :

ينتج الفرق نتيجه تضخيم صافى أصول المنشأه . ومن ثم يتم تكوين أحتياطى تضخم أصول ، وتكون المعالجه المحاسبيه على النحو التالى :-

من حـ/ الاصول (بالقيمه الدفتريه) .

الى مذكورين

حـ/ الالتزامات (بالقيمه الدفتريه) .

حـ/ أحتياطى تضخم أصول .

حـ/ راس المال .

ومن الناحيـه العـمليه - من الصعوبه بمكان عدم النص فى العقد على اجراء التسويه ، ووجود أحتمال لوجود أحتياطى أو شهره حيث ان اثبات كل من الشهره أو الاحتياطى أمر يتعارض مع المتطلبات الضريبيه - الامر الذى سيعرض مصالح الشريك (صاحب المنشأه الفرديه) الاضرار مما يؤدى لعدم وجود تلك المعالجه فى دفاتر المنشأه.

مثال

فى اول يناير ١٩٩١ أتفق مهندس ممدوح أسماعيل ومهندس كمال الزهيرى على تكوين شركه تضامن باسم المهندس ممدوح وشريكه برأسمال مقداره ١٠٠٠٠٠ جنيه وقد أتفق المهندس مدوح على ان يدفع مبلغ ٥٥٠٠٠ جنيه مقابل نقدا حصته فى راس مال الشركة ، وان يقدم المهندس كمال الزهيرى مقابل حصته وقدرها ٤٥٠٠٠ جنيه أصول وخصوم محله التجاري (فيما عدا النقديه بالخزينه) بعد أعاده تقديرها ، على ان يقوم بسحب أو ايداع الفرق في حاله الزياده أو النقص . وقد كانت قائمه المركز المالى لمحل المهندس كمال الزهيرى على النحو التالى :-

أصول | راس المال وخصوم

		أصول			راس المال وخصوم
٢٠٠٠٠		مباني بعد الاستهلاك	٣٠٠٠٠		رأس المال
٧٠٠٠٠		أثاث بعد الاستهلاك	١٠٠٠٠		أرباح مرحله
١٢٠٠٠		مدينون	١٠٠٠٠		دائنون
٥٠٠٠		أوراق قبض			
٦٠٠٠		نقدية بالخزينة			
٥٠٠٠			٥٠٠٠٠		

وقد إتفق الشريكين على اجراء التعديلات التاليه علي الاصول والخصوم الظاهره بقائمه المركز المالى لمحل المهندس كمال الزهيرى .

١- بخصم ٢٠٪ من قيمه الاثاث والمبانى لعدم كفايه الاستهلاكات فى الاعوام السابقه .

٢- تقدر الديون المشكوك فى تحصيلها بنسبه ١٠٪ من قيمه المدينين .

٣- تقدر القيمه الحاليه الاوراق القبض بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه

والمطلوب

١- قيود اليوميه اللازمه فى دفاتر شركة التضامن .

٢- قائمه المركز المالى الافتتاحى فى دفاتر شركه التضامن .

منه	لـه	البيـــــان
٥٥٠٠٠		من حـ/ نقدية بالخزينة
	٥٥٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال
		قيمة ما دفعه المهندس ممدوح نقداً
		سداداً لحصته فى راس المال بتاريخ ١٩٩١/١/١
		من مذكورين
١٦٠٠٠		حـ/ مبانى
٥٦٠٠		حـ/ اثاث
١٥٠٠٠		حـ/ مدينين
٥٠٠٠		حـ/ أوراق القبض
		إلى حـ/مذكورين
	١٠٠٠٠	حـ/ دائنين
	١٥٠٠	حـ/ مخصص د . م
	٥٠٠	حـ/ مخصص أجيو
	٢٩٦٠٠	حـ/ رأس المال
		أنتقال أصول وخصوم محل الشريك
		المهندس كمال سداد لحصته فى رأس المال
١٥٤٠٠		من حـ/ نقدية بالخزينة
	١٥٤٠٠	إلى رأس المال
		قيمة ما دفعه الشريك كمال نقداً
		سداداً لباقى حصته فى رأس المال

ملاحظات

١- تم قيد المباني والاثاث بقيمتها الجديده بعد التعديل ، وظهرت بتلك القيمه في قائمه المركز المالي لشركه التضامن على النحو التالي :-

	مباني	أثاث
القيمه في الميزانيه قبل التعديل	٢٠ ٠٠٠	٧٠٠٠
يخصم ٢٠٪ من القيمه	٤٠٠٠	١٤٠٠
القيمه الميزانيه بعد التعديل	١٦٠٠٠	٥٦٠٠

٢- تم أثبات المدينين واوراق القبض بقيمتها الاصليه وتم تكوين مخصصات بالفرق ، ويرجع ذلك بسبب الطبيعه الخاصه لتلك الاصول ، حيث ان أعاده تقديرها لايعنى مطالبه المدين بأقل من دينه ولكنه مجرد أحتياطي لما قد يصيب الشركة من خساره عند تحصيل تلك الديون أو خصم هذه الكمبيالات في المستقبل . ويمكن إيضاح القيمه الاصليه على النحو التالي :-

	المدينون	أوراق القبض
الرصيد الاصلي	١٥٠٠٠	٥٠٠٠
(-) مخصص دين مشكوك فيها (١٠٪)	١٥٠٠	
(-) مخصص أجيو		٥٠٠
القيمة الحالية	١٣٥٠٠	٤٥٠٠

ثانيا : قائمه المركز المالي الافتتاحيه لشركه المهندس ممدوح وشريكة في ١٩٩١/١/١

راس المال وخصوم　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　أصول

رأس المال الشركة			مبانى	١٦٠٠٠	
مهندس ممدوح	٥٥٠٠٠		أثاث	٥٦٠٠	
مهندس كمال	٤٥٠٠٠				٢١٦٠٠
		١٠٠٠٠٠	مدينون	١٥٠٠٠	
			(-) مخصص د . م	١٥٠٠	
دائنون		١٠٠٠٠			١٣٥٠٠
			أوراق قبض	٥٠٠٠	
			(-)مخصص أجيو	٥٠٠	
					٤٥٠٠
			نقدية بالخزينة أو البنك		٧٠٤٠٠
		١١٠٠٠٠		١١٠٠٠٠	

مثال

فى ١٩٩١/١/١ أتفق كل من حمدى قريطم وبلال قريطم وعبد المقصود قريطم واحمد سلامه على تكوين شركه تضامن باسم شركه حمدى قريطم وشركاه على ان تكون حصصهم فى راس مال الشركه على النحو التالى :-

حمدى ٣٠٠٠٠ جنيه ، بلال ١٠٠٠٠ جنيه ، عبد المقصود ١٠٠٠٠ جنيه ،

أحمد ١٠٠٠٠ جنيه .

وقد قدم الشركاء مقابل حصصم أصول وخصوم محالهم التجاريه على النحو التالى :-

حمدى	بلال	عبدالمقصود	أحمد		حمدى	بلال	عبدالمقصود	أحمد	
				أصول					خصوم
١٥٠٠٠	٦٠٠٠	٨٠٠٠	-	مبانى	-	٥٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	دائنون
١٠٠٠٠		٤٠٠٠	٤٠٠٠	أثاث	٨٠٠٠	-	-	-	أوراق دفع
	٩٠٠٠	-	-	بضاعة					
			٢٠٠٠	أوراق قبض					
١٢٠٠٠	-	-	-	نقدية					

وقد أتفق على ان يقدم عبد المقصود بدفع أو سحب الفرق بين صافى اصول وحصته فى راس مال شركه التضامن .

والمطلوب

١- قيود اليوميه فى دفاتر شركه التضامن .

٢- تصوير قائمه المركز المالى الافتتاحيه فى دفاتر شركه التضامن .

الحل :

١- قيود اليومية فى دفاتر شركة التضامن

منه	لـه	البيـــــان
		من مذكورين
١٥٠٠٠		حـ/مبانى
١٠٠٠٠		حـ/اثاث
١٢٠٠٠		حـ/ النقدية
١٠٠٠٠		حـ/ شهره محل
		إلى حـ/مذكورين
	٨٠٠٠	حـ/ أوراق الدفع
	٣٠٠٠٠	حـ/ راس مال (حمدى قريطم)
		أنتقال أصول وخصوم محل الشريك حمدى قريطم سداداً لحصته فى رأس المال (١)
		من مذكورين
٦٠٠٠		حـ/ مبانى
٩٠٠٠		حـ/ بضاعة
		الى مذكورين
	٥٠٠٠	حـ/ دائنون
	١٠٠٠٠	حـ/ راس المال (بلال قريطم)
		أنتقال أصول وخصوم محل بلال قريطم سداداً لحصته فى رأس المال (٢)

(١) يلاحظ أن صافى أصول محل الشريك حمدى قريطم = ٣٧٠٠٠ جنيه - ٨٠٠٠ جنيه = ٢٩٠٠٠ ج وبما أن حصته فى رأس المال تعادل ٣٠٠٠٠ ج ولم ينص على دفع الفرق ، من تم تكون هناك شهره محل مقدارها ١٠٠٠ جنيه .

(٢) يلاحظ ن صافى أصول محل الشريك بلال قريطم = ١٥٠٠٠ ج - ٥٠٠٠ = ١٠٠٠٠ ج وبما أن حصته فى رأس المال هى ١٠٠٠٠ ج ، من ثم فان صافى الاصول تعادل حصته .

منه	لـه	البيـــــان
		من مذكورين
٨٠٠٠		حـ/مبانى
٤٠٠٠		حـ/اثاث
		إلى حـ/مذكورين
		حـ/دائنون
	١٠٠٠	حـ/ راس مال (عبد المقصود)
	١٠٠٠٠	حـ/ احتياطى تضخم أصول
	١٠٠٠	أنتقال أصول وخصوم محل الشريك عبد المقصود
		سداداً الحصته فى رأس المال (١)
		من مذكورين
٤٠٠٠		حـ/ اثاث
٢٠٠٠		حـ/اوراق قبض
		الى مذكورين
	١٠٠٠	حـ/ دائنون
	٥٠٠٠	حـ/رأس المال (أحمد)
		أنتقال أصول وخصوم محل أحمد سلامه
		سداداً لحصته فى رأس المال (٢)
		من حـ البنك
٥٠٠٠		إلى حـ/ رأس المال
	٥٠٠٠	سداد أحمد الفرق بين صافى أصول
		وحصته فى رأس المال

(١) صافى أصول الشريك عبد المقصود = ١٢٠٠٠ ج - ١٠٠٠ ج = ١١٠٠٠ ج وبما أن حصته فى رأس المال مقدارها ١٠٠٠٠ ج ، ولم ينص على سحب الفرق ، من ثم فإن هناك تضخم فى قيمة الاصول مقداره ١٠٠٠ ج تم تكوين أحتياطى تضخم أصول .

(٢) أما بالنسبة للشريك أحمد سلامه ، فحيث أن صافى أصول محله تبلغ ٦٠٠٠ ج - ١٠٠٠ ج = ٥٠٠٠ ج ، وبما أن حصته فى رأس المال تبلغ ١٠٠٠ ج ، وتم النص على دفع الفرق نقداً ، بالتالى فقد قام الشريك بسداد ٥٠٠٠ فى بنك الشركة .

٢- قائمة المركز المالى الافتتاحية فى دفتر شركة التضامن

راس المال وخصوم — أصول

راس المال وخصوم			أصول		
رأس المال الشركة			شهرة محل		١٠٠٠
حمدى	٣٠٠٠٠		مبانى	٢٩٠٠٠	
بلال	١٠٠٠٠		اثاث	١٨٠٠٠	
عبد المقصود	١٠٠٠٠				٤٧٠٠٠
أحمد	١٠٠٠٠		بضاعة		٩٠٠٠
		٦٠٠٠٠	أوراق قبض		٢٠٠٠
أوراق دفع		٨٠٠٠			
دائنون		٧٠٠٠	نقدية		١٧٠٠٠
أحتياطى تضخم أصول		١٠٠٠			
		٧٦٠٠٠			٧٦٠٠٠

الفصل الثانى

المحاسبه عن العمليات المتعلقه بالحسابات الشخصيه للشركاء .

فى المنشآت الفرديه - جرتالعاده ان يكون حساب راس المال فى حاله تغير مستمر نتيجه أيه معاملات يكون صاحب المنشأه طرفا فيها مع تلك المنشأه والتى قد يترتب عليها دائنيه أو مديونيه يتم اجراء تسويتها فى حساب راس المال أما بصفه مستمره أو فى نهايه كل فتره ماليه .

اما فى شركات الاشخاص - فإن راس المال يظل ثابتا طوال حياه الشركه الإ اذا طرأ على راس المال تعديل أثناء حياه الشركة سواء بالزياده أو التخفيض ، وفى تلك الحاله تطبيقا للقانون التجارى - يجب ان يتم شهر كافى التعديلات المرتبطه براس المال ، فضلا عن معالجه ذلك محاسبيا بجعل حساب راس المال دائنا بايه أضافات ، مدينا بايه تخفيضات فى قيمته .

ففى نطاق محاسبه شركات الاشخاص - وحتى يتم المحافظه على راس مال الشركه ثابتا فى مواجهه المعاملات المستمره التى تحدث بين الشركاء والشركة - يتم الاحتفاظ بمجموعه من الحسابات الشخصيه للشركاء قد يطلق عليها أصطلاح حساب جارى الشريك Account Partner، تلك الحسابات تنفصل عن حساب راس مال الشركاء ، حيث تظهر جميع حسابات الشركاء فى حساب واحد يقسم كل جانب فيه الى خانات بعدد الشركاء .

وفيما يلى شكل لحساب جارى الشريك والحسابات التى يمكن أن تؤثر فيه .

أ	ب	جـ	اجمالي		أ	ب	جـ	اجمالي	
x	x	x	xx	رصيد أول المدة	x	x	x	xx	رصيد أول المدة
x	x	x	xx	الى ح/ المسحوبات	x	x	x	xx	ح/ قرض الشريك
x	x	x	xx	الى ح/فائدة المسحوبات	x	x	x	xx	من ح/ فائدة قرض الشريك
x	x	x	xx	الى حـ/ توزيع الارباح والخسائر (خسارة)	x	x	x	xx	من ح/ فائدة راس المال
					x	x	x	xx	من ح/ مكافأة الادارة
					x	x	x	xx	من ح/ توزيع الارباح والخسائر (ربح)
xx	xx	xx	xxx		xx	xx	xx	xxx	

يهدف حساب جاري الشريك إذن الى تحديد موقف ورصيد حساب كل شريك إزاء الشركة فى جميع العمليات المتبادلة فيما بينهم باستثناء راس المال ، ووبوجه عام يتأثر الحساب الجارى للشريك سلبيا بما يلى :-

١- الرصيد المدين للحساب الجارى فى أول الفتره (ان وجد)

٢- مسحوبات الشريك خلال الفتره .

٣- فوائد المسحوبات (ان كان هناك نصا بشأنها فى عقد الشركة) .

٤- نصيب الشريك فى صافى الخساره .

٥- فائده الرصيد المدين للحساب الجارى (ان كان هناك نص بشأنها فى العقد)

كما يتأثر الحساب الجارى للشريك إيجابا بما يلى :-

١-الرصيد الدائن للحساب الجارى فى اول الفتره (ان وجد).

٢- مكافأه او مرتب الشريك (ان وجد).

٣- نصيب الشريك فى صافى ارباح الشركه .

٤- الفائده على قرض الشريك .

٥- الفائده على الرصيد الدائن للحساب الجارى (اذا نص عليها فى عقد الشركة)

يهتم هذا الفصل بدراسه المشاكل المحاسبيه للتأثيرات الساليه والموجبه على

الحسابات الجاريه للشركاء ، على ذلك يتم تقسيم هذا الفصل الى ما يأتى :-

٢/٢/١ المسحوبات وفوائدها .

٢/٢/٢ قروض الشركاء وفوائدها .

٢/٢/٣ فائده رصيد الحساب الجارى للشريك

٢/٢/٤ التامين على حياه الشركاء .

٢/٢/١ المسحوبات وفوائدها

قد يقوم الشركاء أثناء العام بالسحب نقدا أو عينا على ذمه ما قد تحققه الشركه من ارباح فى نهايه الفتره المحاسبيه ، حيث يلجأ الشركاء لذلك لحاجتهم الى بعض الموارد لتدبير شئون معيشتهم ، رغما عن ذلك فان حق الشريك فى السحب ليس حقا مطلقا ، حيث يجب الاتفاق عليه بين الشركاء مع رسم حدود له ، حيث جرت العاده علي ان ينص عقد الشركة على المبالغ التى يكون لكل شريك الحق فى سحبها أثناء السنه على ذمه ما ينتظر ان تحققه الشركة من أرباح في نهايه العام ، كما يجب النص أيضا على الحد الاقصى للمبالغ التى يجوز ان يتم سحبها عن طريق الشريك - حفاظا على حقوق الشركاء وذلك حتى لا يتم التأثير بالسلب على راس المال العامل المتاح بالشركة .

كذلك فقد جرت العاده على ان يهدف عقد الشركه على احتساب فوائد على مسحوبات الشريك بمعدل معين يجب الاتفاق عليه ، حيث قد تختلف وتتفاوت مواعيد السحب وقيم المسحوبات بين الشركاء - الأمر الذى قد يخل باعتبارات العداله فضلا عن حرمان الشركة من استغلال تلك المبالغ فى اعمال الشركة ، من هنا يتعين حساب فائده على مسحوبات كل شريك بالسعر المتفق عليه عن الفتره من تاريخ السحب حتى نهايه المده الماليه .

وقد ينص فى عقد الشركة على حد أقصى لمسحوبات كل شريك ، على ان تحسب الفائده على المسحوبات الزائده عن الحد الاقصى ، وعلي اساس تسعير المسحوبات اذا كانت عينيه سواء بالتكلفه أو بسعر البيع .

ولا شك فان الهدف من حساب فائده المسحوبات أيضا هو تنظيم توزيع الارباح بين الشركاء .

لمعالجه المسحوبات Drawings محاسبيا ، يجب ان يتم فتح حساب مستقل يطلق عليه حساب مسحوبات الشريك يجعل مدينا بكافه مسحوبات الشريك سواء اكانت نقدا أو عينا (بضاعه) ،ولا يفضل قيد تلك المسحوبات فى الطرف المدين من حساب جارى الشريك ، حيث ان عمليات المسحوبات قد تتكرر وتتعدد خلال الفتره المحاسبيه الامر الذى قد يترتب عليه زياده الحركه المدينه لحساب جارى الشريك - مما قد يصعب معه مراقبه الحد الاقصى للمسحوبات وحساب الفوائد المستحقه عليها ، وفى نهايه المده يتم قفل حساب المسحوبات بترحيل رصيده المدين الى الجانب المدين من حساب جارى الشريك .

اما بالنسبه لحساب الفائده على المسحوبات فيتم معالجته على اساس فتح حساب بنفس الاسم يجعل مدينا بتلك الفائده وحساب الارباح والخسائر دائنا بها ،ثم يقفل رصيد الحساب المدين للفائده فى حساب جارى الشريك - الجانب المدين منه .

تأسيسا على ما تقدم تتمثل المعالجه المحاسبيه للمسحوبات وفوائدها على النحو التالى :-

٢/٢/١/١ المعالجه المحاسبيه للمسحوبات

قد تكون المسحوبات نقديه ، فى هذه الحاله يتم أثباتها بالقيد التالى :-

xx		من حـ/ مسحوبات الشريك ....
	xx	إلى حـ/ النقدية (الخزينه أو البنك)

وقد تكون المسحوبات بضاعه - هنا تختلف طريقه إثبات المسحوبات حسب الطريقه المتفق عليها بتسعير البضاعه على النحو التالى :-

-اذا تم الاتفاق على تسعير البضاعه بسعر التكلفه - بمعنى انها أعتبرت سحب لجزء من المشتريات ، هنا يكون قيد المسحوبات كالتالى :-

xx		من حـ/ مسحوبات الشريك ....
	xx	إلى حـ/ المشتريات

- اما اذا تم تسعير مسحوبات البضاعه على اساس سعر البيع ، بمعنى ذلك انها اعتبرت عمليه بيع عاديه ويكون القيد على النحو التالي :-

xx		من حـ/ جاري الشريك ....
	xx	إلى حـ/ المبيعات

- وفى نهايه المده او العام يتم إقفال حساب المسحوبات - المدين دائما - الى الطرف الدائن من حـ/جارى الشريك باعتباره حساب وسيط تتجمع فيه كافه مسحوبات كل شريك أثناء العام ، ويتم ذلك بالقيد التالى :-

من حـ/ جاري الشريك .... إلى حـ/ مسحوبات الشريك	xx	xx

٢/٢/١/٢ المعالجة المحاسبيه لفائده المسحوبات:-

يتمثل الهدف الرئيسى من حساب فائده على المسحوبات (او المسحوبات التى تزيد عن الحد الاقصى) فى تنظيم توزيع الارباح بين الشركاء ، ومراعاه لاعتبارات العداله في ذلك التوزيع بسبب اختلاف توقيت وقيم تلك المسحوبات من شريك لاخر .

وتتمثل المعالجه المحاسبيه لفوائد المسحوبات فى إثبات نشوء الحق فى ذمه الشريك عن طريق جعل الحساب الجارى للشريك مدينا وحساب فوائد المسحوبات دائنا ، ثم يتم قفل حساب فوائد المسحوبات فى حساب توزيع الارباح والخسائر ، هذا ويتم حساب الفائده على المسحوبات بوجه عام باستخدام طريقه متوسط تواريخ السحب بالنسبه لكل شريك وحساب الفائده عن المده من هذا التاريخ المتوسط حتى نهايه السنه الماليه .

مثال

ينص عقد أحدى شركات التضامن على ان تحسب فائده المسحوبات بمعدل ١٠٪ سنويا ، وقد بلغت مسحوبات الشريكين المتضامنين أ، ب بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، ١٥٠٠٠جنيه على التوالى ، ومتوسط تواريخ السحب ٦/٣٠ ، ٨/٣١ على التوالى .

المطلوب تحديد المعالجه المحاسبيه لفائده المسحوبات .

الحل :-

فائده مسحوبات الشريك (أ)=٢٠٠٠٠× $\frac{١٠}{١٠٠}$ × $\frac{٦}{١٢}$ =١٠٠٠ جنيه

فائده مسحوبات الشريك (ب) =١٥٠٠٠× $\frac{١٠}{١٠٠}$ × $\frac{٤}{١٢}$ = ٥٠٠ جنيه

إجمالى الفائده ١٥٠٠

وتتمثل القيود المحاسبيه اللازمه لاثبات فائده مسحوبات كل شريك على النحو التالى :-

		من مذكورين
١٠٠٠		ح/ جارى الشريك (أ)
٥٠٠		ح/ جارى الشريك (ب)
	١٥٠٠	إلى ح/ فائدة المسحوبات
		أثبات الفائدة على المسحوبات بمعدل ١٠٪
		١٢/٣١
١٥٠٠		من ح / فائدة المسحوبات
	١٥٠٠	إلى ح/ توزيع الارباح والخسائر
		اقفال حساب فائدة المسحوبات
		١٢/٣١

٢/٢/٢ قروض الشركاء وفوائدها

٢/٢/٢/١ قروض الشركاء

هناك ظروف معينه تجبر الشركة الي الالتجاء الى الحصول على قروض. مثال

ذلك وجود نقص فى السيوله أو الحاجه الى التمويل لمواجهه التوسعات فى انشطه الشركه ، وقد يتم الحصول على القروض من الغير أو من الشركاء .

ويختلف طبيعه القرض من الشريك عن طبيعه راس المال المقدم من الشريك ، باعتباران القرض يمثل دينا على الشركة يجب اداؤه في تاريخ معين ، فضلا عن إستحقاق فائده على هذا القرض بصفه دوريه .يتم دفعها بغض النظر عن نتيجة اعمال الشركة ، كما ان لقروض الشركاء الاسبقيه فى السداد عند تصفيه لشركة ،على العكس من حصه الشريك فى راس المال والتى لا يستردها الشريك الا عند تصفيه الشركة .تأسيسا على ذلك يتم الفصل بين الشريك فى راس المال وقرض الشريك عن طرفين حساب باسم حساب قرض الشريك Loan Account يجعله دائنا بالمبلغ المقترض، وحساب النقديه (خزينه أو بنك)مدينا ، وتجدر الاشاره الى ان عمليه الاقتراض من الشريك في حد ذاتها ليس لها اثر على الحساب الشخصى للشريك ، كذلك فان عمليه سداد هذا القرض لا يكون لهاأى أثر على الحساب الشخصى أيضا .

مثال

أقترضت شركة تضامن من الشريك (أ) بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه نقدا ١٩٩٣/١/١ ، وفى ١٩٩٣/١٢/٣١ قامت الشركة بسداد ١٥٠٠٠ من رصيد هذا القرض نقدا ، اما الباقى نقدا اتفقت الشركة على إعتبار رصيد جارى الشريك المدين بمبلغ ٥٠٠٠ بمثابه سداداً لباقى رصيد القرض.

المطلوب

إثبات قيو د اليوميه اللازمه

الحل :-

إثبات قيود اليوميه .

٢٠٠٠		من حـ/ النقدية (بنك أو خزينة)	١٩٩٢/١/١
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ قرض الشريك (أ)	
		أثبات قرض الشريك (أ)	
٢٠٠٠٠		حـ/ قرض الشريك (أ)	
		إلى مذكورين	
	٥٠٠٠	حـ/ جارى الشريك (أ)	١٩٩٣/١٢/٣١
	١٥٠٠٠	حـ/ النقدية (صندوق أو بنك)	
		سداد قرض الشريك (أ) عن طريق سداده نقداً وأقفال رصيد حساب الجارى المدين	

وقد يتفق الشركاء فيما بينهم على وضع مبلغ القرض فى حساب حـ/ جارى الشريك - بحيث يكون تحت تصرفه لقبضه في أى وقت مناسب ، وفى تلك الحاله ترحل قيمته الى حساب جارى الشريك بالقيد التالى :-

٢٠٠٠٠		من حـ/قرض الشريك (أ)	٩٣/١٢/٣١
	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ جارى الشريك (أ)	
		ترحيل قيمة قرض الشريك (أ) فى حسابه الجارى	

٢/٢/٢/٢ الفائدة علي قروض الشركاء

فى حالة أقراض الشريك للشركة ، يتقاضى هذا الشريك فوائد تستحق على قرضه طبقا للمعدل المتفق عليه فى عقد القرض ، وتجرى معالجة الفوائد مثل غيرها من نفقات الشركة الأخرى على اساس سياسة الاستحقاق ، حيث تحمل كل فترة مالية بما يخصها فعلا طبقا لطول الفترة التى استفادت بها من مبلغ القرض ، وبناءا علي ذلك يتم تحميل حساب الأرباح والخسائر ، بغض النظر عن تحقيق الشركة من لنتيجة اعمال سواء ربح أ و خسارة ، وعند إستحقاق الفائدة ودفع قيمتها ، يتم جعل حساب الفائدة مدينا وحساب البنك أو الخزينة دائنا بقيمة تلك الفائدة المدفوعة ، وعند اعداد حساب الارباح والخسائر يتم تحميل هذا الحساب بقيمة الفائدة المتعلقة بالسنه المالية محل ح/ الارباح والخسائر سواء تم دفعها بالكامل او جزء منها ولم يتم دفعها ، بمعنى يتم حساب الارباح والخسائر مدينا ، وحساب الفائدة دائنا .

ويتوقف اثر الفائدة على الحساب الجارى للشريك عما إذا كانت تلك الفائدة المستحقة على قرض الشريك قد دفعت بالكامل أو دفع جزء منها او لم تدفع على الاطلاق ، ويمكن إيضاح ذلك على النحو التالى :-

أ- في حاله دفع الفائدة بالكامل

لا يتأثر حساب جارى الشريك أطلاقا - لان الفائدة سيتم دفعها بالكامل ، ومن ثم لا يستحق للشريك أى شئ ، فاذا تم دفع الفائدة المستحقة على قرض الشريك بالكامل قبل تاريخ اعداد الحسابات الختاميه ، يتم جعل حساب الفائدة مدينا وحساب النقدية (البنك أو الخزينة) دائنا ، ويتم اقفال حساب الفائدة بالكامل فى حساب الارباح والخسائر- طبقا للمثال التالى :-

مثال

أقرض الشريك (أ) شركة تضامن بمبلغ ١٠٠٠٠ ج فى ١٩٩٣/١/١ بفائدة تبلغ ١٠٪ تدفع فى ٣١/ديسمبر من كل عام . وقد تم دفع الفائدة بالكامل الى الشريك .

المطلوب

إثبات قيود اليومية اللازمة - موضحا مدى تأثر الحساب الجارى للشريك بفائدة قرضه.

١٠٠٠		من حـ/ فائدة قرض الشريك (أ)
	١٠٠٠	الى حـ /النقدية (حساب البنك أو الصندوق) ٣١ / ١٢
		سداد الفائدة فى٣١/١٢
		$١٠٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} = ١٠٠٠$
١٠٠٠		من حـ/الارباح والخسائر
	١٠٠٠	الى حـ/ فائدة قرض الشريك (أ)
		أقفال حساب الفائدة بالكامل ١٢/٣١

لم يتأثر الحساب الجارى للشريك ،حيث أنه تم سداد تلك الفائدة بالكامل .

ب- فى حالة دفع جزء من الفائدة فقط

فى هذه الحالة يتأثر الحساب الشخصى بقيمة الفائدة المستحقة على قرض

الشريك فقط والتى لم تدفع بعد حتى تاريخ اعداد القرائم المالية ، ويتم ترحيل هذه الفائدة المستحقة على قرض الشريك الى الحساب الجارى للشريك فى الجانب الدائن ، حيث تجعل الفائدة مدينا والحساب الجارى للشريك دائنا .

مثال

فى ١٩٩٣/١/١ قدم الشريك (أ) قرضا للشركة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه بفائدة بمعدل ١٠٪ سنويا ، على ان يتم دفع الفائدة فى اول يوليو وأول يناير من كل عام .

المطلوب

إجراء قيود اليومية اللازمة - موضحا مدى تأثر الحساب الجارى للشريك بفائدة قرض الشريك.

مدين	دائن	البيان	التاريخ
١٠٠٠		من حـ/ فائدة قرض الشريك (أ)	
	١٠٠٠	الى حـ/ البنك	٧/١
		إثبات إستحقاق الفائدة فى اول يوليو	
		$٢٠٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} \times \frac{٦}{١٢}$	
٢٠٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر	
	٢٠٠٠	الى حـ/ فائدة قرض الشريك (أ)	
		تحميل حساب الارباح والخسائر بفائدة القرض لمدة عام كامل	١٢/٣١
		$٢٠٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} \times \frac{١٢}{١٢}$	
١٠٠٠		من حـ/ فائدة قرض الشريك (أ)	
	١٠٠٠	الى حـ/ جارى الشريك (أ)	١٢/٣١
		أقفال حساب الفائدة المستحقة فى الحساب الجارى للشريك (أ)	

فى تلك الحالة يظهر حساب الفائدة رصيدا دائنا مقداره ١٠٠٠ حنيه ، وهو يمثل قيمه الفائدة المستحقة على النصف الثانى من العام ـ وبالتالى فإن الحساب الجارى الشخصي للشريك (أ) يتأثر بتلك الفائدة المستحقة التى لم تدفع ، حيث انها ستسدد بعد تاريخ اعداد القوائم المالية.

جـ - عدم دفع الفائدة بالكامل

فى هذه الحاله يتأثر الحساب الجارى للشريك بقيمة الفائدة بالكامل والمستحقة على قرض الشريك .

مثال أقرض الشريك (أ) فى ١٩٩٣/١/١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ١٠٪ سنويا تدفع فى أول يناير من كل عام ، وتقوم الشركة بعمل حساباتها الختامية فى ٣١ ديسمبر من كل عام .

المطلوب آثبات قيود اليومية الخاصة بالفائدة موضحاً مدى تأثر الحساب الجارى للشريك بفائدة القرض .

الحل

	من حـ/ الارباح والخسائر		٢٠٠٠
٣١ / ١٢	الى حـ/ فائدة قرض الشريك (أ)	٢٠٠٠	
	تحميل حساب الارباح والخسائر بقيمة الفائدة المتعلقة بالسنة المالية - والتى لم تدفع بعد $٢٠٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} \times \frac{١٢}{١٢}$		
	من حـ/ فائدة قرض الشريك (أ)		٢٠٠٠
١٢/٣١	الى حـ/ جارى الشريك (أ)	٢٠٠٠	
	إقفال حساب الفائدة المستحقة بالكامل فى الحساب الجارى للشريك		

فى تلك الحالة يتأثر الحساب الجارى للشريك (أ) بفائدة القرض بالكامل . وذلك لان الفائدة تستحق فى اول يناير من كل عام أى بعد تاريخ عمل القوائم المالية ، ومن هنا يظهر حساب الفائدة رصيد دائنا يعادل قيمة الفائدة المستحقة والتى يجب ان تقفل بالكامل فى الحساب الجارى للشريك .

٣/٢/٢ الفائدة علي رصيد الحساب الجارى للشريك

قد يكون رصيد الحساب الجارى للشريك مدينا حيث يشير ذلك الي ان الشريك قد سحب أكثر مما له أى انه قد سحب جزء من حصته فى راس المال ، أو دائنا (ويكون للشريك الحق فى سحب كل أو جزء من الرصيد فى أى وقت يشاء)، فإذا ما كان الرصيد مدينا فإنه يجوز للشركة الاتفاق علي حساب فوائد على هذا الرصيد حسب طول الفترة الزمنية التى يظل خلالها الرصيد مدينا، أما اذا كان الرصيد دائنا فأنه يشترط لاحتساب الفائدة لصالح الشريك ان تقوم الشركة بالفعل باستثمار هذا الرصيد بالشركة - حيث لا يجب ان يتحمل باقى الشركاء بفوائد على اموال لاتحتاجها الشركة.

وبطبيعة الحال فإن الفائدة على رصيد الحساب الجارى المدين أو الدائن ترحل الى حساب توزيع الارباح والخسائر .

فإذا كان رصيد الحساب الجارى مدينا ، فإن القيد الذى يتم إثباته هو الاتى :-

منه	له	
-		من حـ/ جارى الشريك
	-	الى حـ/ فوائد الحسابات الجارية

ثم يتم ترحيل حـ/ الفوائد الى حساب التوزيع على النحو التالى :-

	له	منه
من حـ/ فوائد الحسابات الجارية		-
الى حـ/ توزيع الارباح والخسائر	-	

أما اذا كان رصيد الحساب الجارى دائنا فانه يتم إثبات القيود التالية المرتبطة بنشوء الحق وترحيل الفوائد الى حساب التوزيع على النحو التالى:-

	دائن	مدين
من حـ/ فوائد الحسابات الجارية		xx
الي حـ/ جارى الشريك	xx	
أثبات الفوائد		
على رصيد الحساب الجارى الدائن --------		
من حـ/ توزيع الارباح والخسائر		xx
الى حـ/ فوائد الحسابات الجارية	xx	
ترحيل فوائد الحساب الجارى الدائن		
الى حـ/ التوزيع		

ولتوضيح ذلك يفترض المثال التالى:-

مثال :-

ممدوح وكمال شريكان فى شركة تضامن براس مال مقداره ٥٠٠٠٠٠ جنيه ، يقسم بينهما بنسبة ٣:٢ ، وقد نص عقد الشركة على ما يلى :-

- تحسب فوائد على راس المال بمعدل ١٠٪ سنويا ، وعلى المسحوبات بنسبة ٥٪ سنويا على ان تراعى المده من تاريخ السحب الى نهاية السنه المالية ، علما بأن مسحوبات الشركاء خلال الفترة كانت كالتالى : الشريك ممدوح ٥٠٠٠٠ متوسط السحب ٦/٣٠ والشريك كمال ٢٠٠٠٠ متوسط السحب ٦/٣٠

- يتم حساب مرتب للشريك ممدوح مقداره ٢٤٠٠٠ جنيه سنويا نظير أدارته .

- يتم حساب مكافأه للشريك كمال بمعدل ٥٪ سنويا من صافى الارباح بعد خصم فوائد رؤوس الاموال .

- تحسب فائدة على رصيد الحسابات الشخصية أول المدة بمعدل ٥٪ سنويا (رصيد الحسابات الشخصية فى أول المدة كانت للشريك ممدوح رصيد مدين بواقع ٥٠٠٠٠ جنيه والشريك كمال - رصيد دائن بواقع ١٠٠٠٠ جنيه

- توزيع باقى الارباح بنسبة ٢ : ١

علماً بان صافى الربح عن الفترة من ٩٤/١/١ الى ٩٤/١٢/٣١ قد بلغت ٣٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب

١- تصوير حساب التوزيع فى ١٩٩٤/١٢/٣١.

٢- تصوير الحسابات الجارية للشركاء فى ١٩٩٤/١٢/٣١ .

حـ/ توزيع الارباح
عن العام المالى ١/١/٩٤ حتى ٣١/١٢/٩٤

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٣٠٠٠٠	الى حـ/ فائدة راس مال ممدوح	٣٠٠٠٠٠	من حـ/ أ . خ
٢٠٠٠٠	إلى حـ/ فائدة رأس مال كمال	٢٥٠٠	من حـ/ حساب جارى ممدوح
٥٠٠	إلى حـ/ جارى كمال (فائدة رصيد الحساب الشخصى)	١٢٥٠	من حـ/فائدة مسحوبات ممدوح
٢٤٠٠٠	إلى حـ/ مرتب ممدوح	١٠٠٠	من حـ/ فائدة مسحوبات كمال
١٢٥٠٠	إلى مكافأة كمال		
٢١٧٧٥٠	رصيد		
٣٠٤٧٥٠		٣٠٤٧٥٠	
١٤٥١٦٧	إلى حـ/ جارى ممدوح	٢١٧٧٥٠	رصيد
٧٢٥٨٣	إلى حـ/ جارى كمال		
٢١٧٧٥٠		٢١٧٧٥٠	

الحسابات الجارية للشركاء

مدين | | | دائن | |

ممدوح	كمال	البيان	ممدوح	كمال	البيان
٥٠٠٠٠		رصيد		١٠٠٠٠	رصيد
٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	إلى حـ/ المسحوبات	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	من حـ/ فوائد رؤوس الاموال
١٢٥٠	١٠٠٠	إلى حـ/ فائدة المسحوبات	-	٥٠٠	من حـ/ التوزيع
٢٥٠٠	-	من حـ/ فائدة التوزيع			(فائدة رصيد الحساب الجارى)
		(فائدة رصيد حساب جارى)	-	١٢٥٠٠	من حـ/ مكافأة كمال
			٢٤,٠٠٠	-	من حـ/ مرتب ممدوح
٩٥٤١٧	٩٤٥٨٣	رصيد	١٤٥,١٦٧	٧٢٥٨٣	من حـ/ التوزيع
١٩٩١٦٧	١١٥٥٨٣		١٩٩١٦٧	١١٥٥٨٣	

٢/٢/٤ التأمين علي حياه الشركاء

تعرف بوليصة التأمين عامه بانها عقد بين شركة التأمين والمؤمن - بمقتضاه تلتزم شركة التأمين ان تدفع مبلغ التأمين المتفق عليه نظير قيام المؤمن بدفع مبالغ معينه فى تواريخ معينه (يسمى بقسط بوليصه التأمين) .

واحيانا ما يتفق الشركاء فيما بينهم درءاً للمخاطر التى يمكن ان تتعرض لها الشركة فى حاله وفاه أحد الشركاء من حيث ضرورة تسوية حقوق الورثة والوفاء بها فى أقصر وقت ممكن - على التأمين على حياتهم لصالح الشركة بوثيقة تأمين على الحياه - بحيث اذا تحققت المخاطر المؤمن ضدها (وفاه احد الشركاء خلال فترة معينه)

تستحق للشركة مبلغ التأمين المنصوص عليه فى الوثيقة .

فى الحاله السابقه يحقق مبلغ التأمين قدرا من السيوله النقدية التى تمكن الشركة من الوفاء بالتزاماتها تجاه ورثة الشريك المتوفى - دون اللجوء الى التصرف فى بعض اصول الشركة - مما قد يعرض الشركة للخساره ، ومن جهه أخرى فانه فى حاله انتهاء الفترة التى تغطيها وثيقة التأمين - فان مبلغ التأمين يستحق للشركة - ويحقق فى تلك الحاله أيضا قدرا من السيولة النقدية التى يمكن للشركة أستخدامها فى تمويل خطط التوسعات اللازمة .

هذا ويمكن التمييز بين عده طرق للمعالجة المحاسبية لوثيقة التأمين على حياه الشركاء على النحو التالى :-

٢/٢/٤/١ - ان قسط وثيقة التأمين يعتبر مصروفا ايراديا .

٢/٢/٤/٢- ان قسط وثيقة التأمين يعتبر مصروفاً راسماليا بقيمته الاسميه

٢/٢/٤/٣ - ان قسط وثيقة التأمين يعتبر مصروفا راسماليا بقيمته الحاليه .

ويمكن ابراز المعالجة المحاسبية لوثيقة التأمين على حياه الشركاء ، وقسط التأمين فى ظل الطرق الثلاثة من خلال المثال التالى .

مثال

باسم وخالد واحمد شركاء فى شركة تضامن (شركة الروضة للسياحة)

يقتسمون الارباح والخسائر بنسبة ٥:٣:٢ على التوالى ،وقد قامت الشركة فى ١/١/٨٩ بالتأمين على حياه الشركاء لصالحها بوثيقة تأمين مختلطة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه لمده ١٠ سنوات مقابل قسط سنوى مقداره ٣٦٠٠ جنيه تسدد فى أول يناير عن كل عام .

وفى ١/٤/١٩٩٤ توفى الشريك باسم - وقد تسلمت الشركة مبلغ التأمين فى ذلك التاريخ .

المطلوب :-

تصوير حساب قسط وثيقة التأمين او حساب وثيقة التأمين فى ضوء معالجة وثيقة التأمين كمصروف أيرادى ، او مصروف راسمالى بالقيمه الاسمية او مصروف راسمالى بالقيمة الحاليه للوثيقة . مع العلم بان القيمة الحاليه للوثيقة كانت كما يلى:-

القيمة الحالية فى ٣١ /٨٩/١٢ صفر

القيمة الحالية فى ٩٠/١٢/٣١ ٢٠٠٠ ج

القيمة الحالية فى ٩١/١٢/٣١ ٤٤٠٠ ج

القيمة الحالية فى ٩٢/١٢/٣١ ٦٠٠٠ ج

القيمة الحالية فى ٩٣/١٢/٣١ ٩٠٠٠ ج

الحل :-

١ - بافتراض معالجة وثيقة التامين كمصروف ايرادي

حيث يفترض ان الاقساط السنوية المدفوعه مصروفات ايرادية تتعلق بتحديد الربح . وهنا يتعين تحميلها على حساب الارباح والخسائر فى نهاية العام ، من هنا يتم تسوية القسط السنوى للوثيقة من خلال تصوير حساب قسط وثيقة التأمين على حياه الشركاء ، ويتم تسوية القسط السنوى فى تلك الحاله باقفاله فى حساب توزيع الارباح والخسائر ، وبالتالى لايوجد رصيد لوثيقة التأمين بسجلات الشركة ،من هنا يصبح مبلغ التأمين عند استحقاقه وتحصيله ربحا خالصا للشركاء يوزع فيما بينهم بنسبه توزيع الارباح والخسائر بعد أستقطاع قيمه القسط الاخير منه اذا لم تكن قد تمت تسويته فى حساب الارباح والخسائر ، وعلى ذلك يكون حساب قسط وثيقة التأمين فى تلك الحاله على النحو التالى :-

ح/ قسط وثيقة التأمين على حياة الشركاء

٣٦٠٠	الى ح / البنك	٨٩/١/١	٣٦٠٠	من ح/ التوزيع	٨٩/١٢/٣١
٣٦٠٠					
٣٦٠٠	الى ح / البنك	٩٠/١/١	٣٦٠٠	من ح/ التوزيع	٩٠/١٢/٣١
٣٦٠٠			٣٦٠٠		
٣٦٠٠	الى ح / البنك	٩١/١/١	٣٦٠٠	من ح/ التوزيع	٩١/١٢/٣١
٣٦٠٠			٣٦٠٠		
٣٦٠٠	الى ح / البنك	٩٢/١/١	٣٦٠٠	من ح/ التوزيع	٩٢/١٢/٣١
٣٦٠٠			٣٦٠٠		
٣٦٠٠	الى ح / البنك	٩٣/١/١	٣٦٠٠	من ح/ التوزيع	٩٣/١٢/٣١
٣٦٠٠			٣٦٠٠		
٣٦٠٠	الى ح / البنك	٩٤/١/١	٥٠٠٠٠	من ح/ البنك	٩٤/١٢/٣١
	الى ح / جارى	٩٤/١/١			
٢٣٢٠٠	باسم				
١٣٩٢٠	خالد				
٩٨٢٠	احمد				
٥٠٠٠٠			٥٠٠٠٠		

ولا شك ان هذه الطريقة منتقده لانها لاتتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولا مع طبيعة وثيقة أو بوليصة التأمين ، حيث انها تؤدى الى عدم اظهار قيمه البوليصه فى الميزانيه او قائمه المركز المالى ، فى حين انه بعد مرور ثلاثة اعوام تكون

للبوليصة قيمه حاليه ، ويمكن عندها لشركة التضامن تصفيه قيمه البوليصه والحصول على قيمتها الحاليه ، ولذلك فان اعتبار أقساط بوليصه التآمين مصروفا ايرادايا يؤدى بالتالى الى اخفاء أصل حقيقى من قائمة المركز المالى لشركة التضامن .

٢- معالجة قسط وثيقة التأمين كمصروف راسمالي بالقيمه الاسميه للوثيقة

فاذا أتفق الشركاء على استخدام تلك الطريقة - يترتب على ذلك ضرورة - فتح حساب لوثيقة التأمين فى دفاتر الشركة بدلاً من فتح حساب لقسط الوثيقة ، ويترتب على ذلك تزايد رصيد حساب وثيقة التأمين سنويا بمقدار القسط المسدد ، ويظهر رصيد وثيقة التأمين فى الميزانيه العمومية كاحد عناصر أصولها وعند أستحقاق وتحصيل مبلغ التأمين فى نهايه مده التأمين أو عند وفاه أحد الشركاء تتم تسوية رصيد وثيقة التأمين كربح يوزع بين الشركاء بنسبه توزيع الارباح والخسائر . وعلى ذلك يظهر حساب وثيقة التأمين على حياه الشركاء على النحو التالى :-

حـ/ وثيقة التأمين على حياة الشركاء

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٣٦٠٠	الى حـ / البنك	٨٩/١/١	٣٦٠٠	رصيد دائن	٨٩/١٢/٣١
٣٦٠٠			٣٦٠٠		
٣٦٠٠	رصيد دائن	٩٠/١/١			
٣٦٠٠	الى حـ / البنك	٩٠/١/١	٧٢٠٠	رصيد دائن	٩٠/١٢/٣١
٧٢٠٠			٧٢٠٠		
٧٢٠٠	رصيد دائن	٩١/١/١			
٣٦٠٠	الى حـ / البنك	٩١/١/١	١٠٨٠٠	رصيد دائن	٩١/١٢/٣١
١٠٨٠٠			١٠٨٠٠		
١٠٨٠٠	رصيد دائن	٩٢/١/١			
٣٦٠٠	الى حـ / البنك	٩٢/١/١	١٤٤٠٠	رصيد دائن	٩٢/١٢/٣١
١٤٤٠٠			١٤٤٠٠		
١٤٤٠٠	رصيد دائن	٩٣/١/١			
٣٦٠٠	الى حـ / البنك	٩٣/١/١	١٨٠٠٠	رصيد دائن	٩٣/١٢/٣١
١٨٠٠٠			١٨٠٠٠		
١٨٠٠٠	رصيد دائن	٩٤/١/١			
٣٦٠٠	الى حـ / البنك	٩٤/١/١	٥٠٠٠٠	من حـ/ البنك	٩٤/١٢/٣١
	الى حـ / جارى				
١٤٢٠٠	باسم				
٨٥٢٠	خالد				
٥٦٨٠	احمد				
٥٠٠٠٠			٥٠٠٠٠		

فى الطريقة الثانية تظهر بوليصة التأمين ضمن الاصول بقائمة المركز المالى لشركة التضامن - وهذا الحساب يظهر مجموع أقساط بوليصة التأمين المدفوعه حتى تاريخ عمل قائمة المركز المالى ، وفى نفس الوقت لا يتأثر حساب الارباح والخسائر باقساط بوليصة التأمين اطلاقا .

وتعتبر تلك الطريقة أيضا منتقده لانها لا تتفق مع طبيعة بوليصة التأمين حيث انها تؤدى الى ظهور قيمه حاليه لبوليصة التآمين فى السنتين الاولى والثانيه فى حين انه لا توجد عاده قيمه حاليه للبوليصة فى هاتين السنتين . كما ان تلك الطريقة أيضا لا تتفق مع المبادئ المحاسبية لانها تؤدى الى ظهور اصل من الاصول (البوليصه) بقيمه اكبر من قيمتها الحقيقية - حيث انها تظهر قيمه البوليصة بما يعادل مجموع الاقساط المدفوعه حتى تاريخ عمل قائمة المركز المالى ، فى حين ان القيمه الحاليه للبوليصه فى أى سنه تقل كثيراً عن قيمه الاقساط المدفوعه .

٣- معالجة قسط وثيقة التأمين كمصروف راسمالي بالقيمه الحاليه للوثيقة

فاذا ما اتفق الشركاء على معالجة قسط وثيقة التأمين كمصروف راسمالى بالقيمه الحاليه للوثيقة فى نهاية كل فترة ماليه ، فإنه يتم فى تلك الحاله تصدير حساب لوثيقة التأمين ، ويتم سداد الاقساط فى هذا الحساب ، وتتم التسوية عن طريقة أعتبار القيمه الحاليه للوثيقة فى نهاية الفترة هى الرصيد المدين لحساب الوثيقة، وعلى ذلك يكون متمم حساب الوثيقة هو مقدار - الفرق بين القيمه الحاليه للوثيقة وجمله الاقساط المسدده والذى تتم تسويته فى حساب توزيع لارباح والخسائر .ومن ثم فان حساب وثيقة التأمين تظهر فى تلك الطريقة على النحو الذى سيرد فيما يأتى ، هذا ويمكن القول بان تلك الطريقة تتلاشى عيوب الطريقتين السابقتين ، حيث تعتمد بوجه عام على اعتبار أن أقساط بوليصه التآمين خليط من المصروفات الايرادات والرأسماليه ، بحيث تهدف الى إظهار بوليصه التآمين فى قائمه المركز المالى بقيمتها الحاليه فقط .

ح/وثيقة التأمين على حياة الشركاء

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٣٦٠٠	الى ح / البنك	٨٩/١/١	٣٦٠٠	رصيد دائن	٨٩/١٢/٣١
٣٦٠٠			٣٦٠٠		
٣٦٠٠	الى ح / البنك	٩٠/١/١	١٦٠٠	من ح/ التوزيع	
٣٦٠٠			٢٠٠٠	رصيد دائن	٩٠/١٢/٣١
٢٠٠٠	رصيد دائن	٩١/١/١	٣٦٠٠		٨٩/١٢/٣١
٣٦٠٠	الى ح / البنك	٩١/١/١	١٢٠٠	من ح/ التوزيع	
٥٦٠٠			٤٤٠٠	رصيد دائن	٩١/١٢/٣١
٤٤٠٠	رصيد دائن	٩٢/١/١	٥٦٠٠		
٣٦٠٠	الى ح / البنك	٩٢/١/١	٢٠٠٠	من ح/ التوزيع	٩٢/١٢/٣١
٨٠٠٠			٦٠٠٠	رصيد دائن	٩٢/١٢/٣١
٦٠٠٠	رصيد دائن	٩٣/١/١	٨٠٠٠		
٣٦٠٠	الى ح / البنك	٩٣/١/١	٦٠٠	من ح/ التوزيع	٩٣/١٢/٣١
٩٦٠٠			٩٠٠٠	رصيد دائن	٩٣/١٢/٣١
٩٠٠٠	رصيد دائن	٩٤/١/١	٩٦٠٠		
٣٦٠٠	الى ح / البنك	٩٤/١/١			
	الى ح / جارى		٥٠٠٠٠	مح/ البنك	٩٤/٤/١
١٨٧٠٠	باسم				
١١٢٢٠	خالد				
٧٤٨٠	احمد				
٥٠٠٠٠			٥٠٠٠٠		

الفصل الثالث

المحاسبة عن خطط توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء

من وجهه نظر أصحاب نظرية الملكية المشتركة يعرف الربح من وجهه نظر أصحاب المشروع على انه الزيادة فى حقوق الشركاء طرف الشركة الناتجة من تعامل الشركة مع الغير ، سواء كانت تلك الزيادة ناتجة عن النشاط العادى أو غير العادى للشركة ، حيث يظهر حساب الارباح والخسائر جميع بنود الايرادات والمصروفات سواء أكانت من النشاط العادى ولها صفة التكرار او ناتجة من النشاط غير العادى المكاسب الراسمالية على سبيل المثال اما من وجهه نظر أصحاب نظرية الشخصية المعنوية يعرف الربح من وجهه نظر الادارة ، ويعرف الربح بانه ذلك الربح العادى الذى يتمثل فى حساب الارباح والخسائر الذى يتضمن الايرادات والمصروفات الناتجة من النشاط العادى للمنشأه ، اما البنود غير العادية من الايرادات والمصروفات فهى تظهر فى حساب التوزيع وليس حساب الارباح والخسائر .

ويعتبر توزيع الارباح والخسائر من أهم مشاكل المحاسبة فى شركات الاشخاص، و هناك عديد من الخطط والطرق التي يمكن إستخدامها لاقتسام الشركاء للأرباح والخسائر ، ويمكن تلخيص تلك الخطط في الانواع الاربعة التالية :-

١/٣/٢ التوزيع بالتساوى ، أو باى نسب يتفق عليها الشركاء .

٢/٣/٢ التوزيع في شكل نسب وفقا لارصدة حسابات راس مال الشركاء فى تاريخ معين أو فى شكل نسب وفقا لمتوسط أرصدة حسابات راس مال الشركاء خلال العام ..

٣/٣/٢ تخصيص مرتبات أومكافآت للشركاء ، ثم توزيع المتبقى من صافى الربح أو الخسارة بنسبة معينة .

٤/٣/٢ تخصيص مرتبات أو مكافآت للشركاء ، وتخصيص فائدة على أرصدة حسابات راس المال ثم توزيع المتبقي من صافي الربح أو الخسارة بنسبة معينة.

ويرجع التباين في خطط توزيع الربح الي اختلاف قيمة الخدمات الشخصية التي قد يقدمها الشركاء للشركة ، فضلا عن أختلاف حجم رؤس الاموال المستثمرة من شريك الى أخر .

وغالبا ما يعتبر مقدار ونوع الخدمات المقدمة ومقدار راس المال المستثمر من العوامل الهامة التى تؤدى الى نجاح أو فشل شركات الاشخاص ،ولذلك فإذا وجدت شروط تتعلق بمرتبات الشركاء والفائدة على أرصدة حسابات راس المال فهى تطبق أولا عند توزيع صافى الربح أو الخسارة ،ثم يوزع بعد ذلك الرصيد المتبقى باى نسبة يتفق عليها الشركاء .

٢/٣/١ توزيع الارباح بالتساوى أو بنسبة معينة .

Division of Earnings Equally Or in Some Other Ratio

تنص الكثير من عقود شركات الاشخاص على توزيع صافى الارباح أو الخسائر بالتساوى ، أو أختيار أى نسبة أخرى ليس لها علاقة براس مال الشركة . ولتوضيح تلك الطريقة يفترض ان شركة ممدوح اسماعيل وشريكه كمال الزهيرى (شركة تلستار للسياحة) ، قد حققت صافي ارباح مقدارها ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه فى السنه الاولى من تكوين الشركة ، وقد نص العقد علي ان الارباح توزع بين الشريكين بنسبه ٢:١ ، علما بان حصه كل منهما فى راس المال هى ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه ، ٢٠٠ ٠٠٠ جنيه على التوالى .

فى تلك الحاله يكون نصيب كل من الشريكين على النحو التالى

ممدوح اسماعيل ٢٠٠ ٠٠٠ جنيه ، كمال الز هيرى = ١٠٠ ٠٠٠ جنيه

ويرحل نصيب كل شريك الى الحساب الشخصى فى الجانب الدائن ، حيث يكون القيد على النحو التالى :-

منه	له	
٣٠٠ ٠٠٠		من حـ/ توزيع الارباح والخسائر
		الى مذكورين
	٢٠٠ ٠٠٠	حـ/ جاري الشريك ممدوح
	١٠٠ ٠٠٠	حـ/ جاري الشريك كمال
		توزيع حـ/ أ.خ بنسبه معينه بين الشركاء

٢/٣/٢ توزيع الارباح طبقا لنسبه أرصدة حسابات راس المال

Division of Earninge in ratio of Partner's Capital Account Balances

توزع الارباح في بعض شركات الاشخاص وفقا لنسبه راس المال المستثمر بواسطة كل شريك ، وغالبا ما يستخدم هذا الشرط فى الشركات التى يكون حجم الاستثمار فيها هو العامل الجوهرى فى نجاحها ، حيث يكون النشاط الرئيسى لشركة أشخاص هو حيازه الاراضى بغرض الاستثمار ، ومن البديهى أن تلك الشركة تفضل توزيع صافى الربح طبقا لنسبه راس المال المستثمر ، وتجنبا للجدل - يجب ان يحدد عقد الشركة بوضوح ما المقصود براس المال المستثمر - هل هو الاستثمار الاصلى لكل شريك ؟ ، أوارصدة حسابات راس المال فى بداية السنة المالية ؟ أو ارصدة حسابات راس المال فى نهاية السنه الماليه (قبل توزيع الربح أو الخسارة ؟ أو متوسط ارصدة حسابات راس المال خلال العام ؟

أستمراراً للمثال السابق ، يفترض ان عقد الشركة ينص على توزيع صافى الربح بنسبة الاستثمارات الاصلية لراس المال .فعندئذ يتم توزيع صافى ارباح السنه ومقداره ٣٠٠ ٠٠٠ علي النحو التالى :-

حصه الشريك ممدوح اسماعيل = ٣٠٠ ٠٠٠ × $\frac{٣٠٠٠٠٠}{٥٠٠٠٠٠}$ = ١٨٠ ٠٠٠ جنيه

حصه الشريك كمال الزهيرى = ٣٠٠ ٠٠٠ × $\frac{٢٠٠٠٠٠}{٥٠٠٠٠٠}$ = ١٢٠ ٠٠٠ جنيه

وتجدر الاشاره الي ان قيد إقفال حساب ملخص الارباح الخسائر سيتم بنفس الطريقة المستخدمة فى ظل الخطه الاولى لتوزيع الارباح ، أى على النحو التالى :-

٣٠٠ ٠٠٠		من حـ/توزيع الارباح والخسائر
		الى مذكورين
	١٨٠ ٠٠٠	حـ/ جارى الشريك ممدوح
	١٢٠ ٠٠٠	حـ/ جارى الشريك كمال
		توزيع حساب الارباح على الشريكين بنسبة كل منهما فى الاستثمار الاصلى

اما اذا تم أفتراض ان صافى الربح سيوزع بنسبه ارصدة حسابات راس المال فى نهايه العام، فعندئذ يوزع صافى ربح السنة على أساس ذلك .

وبافتراض أن رأس مال كل شريك فى شركة تلستار للسياحة فى نهاية العام علماً بان قيمة الحصص الاصلية وقيمة الاضافات خلال العام كانت على النحو التالى:

حـ/ رأس المال

ممدوح	كمال	إجمالى		تاريخ	ممدوح	كمال	إجمالى		تاريخ
٣٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	رصيد	١٢/٣١	٣٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	رصيد	١/١
					٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	من حـ/ البنك	خلال السنة
					٣٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠		

من ثم يتم توزيع الارباح بنسبة رؤوس الاموال فى نهاية المدة على النحو التالى:-

الشريك	راس المال فى نهاية المدة	النسبة	الارباح
ممدوح	٣٥٠٠٠٠	٧	١٧٥٠٠٠
كمال	٢٥٠٠٠٠	٥	١٢٥٠٠٠
			٣٠٠٠٠٠

ولا شك فإن توزيع صافى الارباح على أساس الاستثمارات الاصلية لرأس المال أو على أساس أرصده حسابات راس المال فى بداية العام ، أو أرصده حسابات راس المال فى نهاية العام قد تؤدى الى« عدم العدالة فى توزيع الارباح إذا حدثت تغيرات جوهريه فى راس المال خلال العام ، ولذلك فقد يفضل أستخدام متوسط الارصدة كأساس للتوزيع لان يعكس راس المال المتاح للاستخدام فعلا بمعرفه الشركة خلال العام.

ولحساب متوسط راس المال يجب الاخذ فى الحسبان الفترة الزمنيه لاستخدام راس المال فى الشركة أثناء العام .

ولتوضيح تلك الخطة يفترض ان الشريكين ممدوح وكمال فى المثال السابق قد إتفقا على توزيع الارباح بينهما بنسبة متوسط راس مال كل منهما خلال الفتره ، وقد ظهرت حسابات رؤوس أموال الشريكين فى نهاية المده موضحة الحصص الاصلية وقيمه التخفيض خلال العام كما يلى

حـ/ راس المال

ممدوح	كمال	إجمالى	بيان	تاريخ	ممدوح	كمال	إجمالى	بيان	تاريخ
٥٠٠٠	٤٠٠٠	٩٠٠٠	إلى حـ/ البنك	٩/٣٠	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	رصيد	١/١
٣٠٠٠٠	٢١٠٠٠	٥١٠٠٠	رصيد		٥٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	من حـ/ البنك	٦/٣٠
٣٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٦٠٠٠٠			٣٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٦٠٠٠٠		

وفيما يلى طريقة توزيع صافى الربح على النحو التالي :-

شركة ممدوح وكمال (شركة تلستار للسياحه)

تحديد متوسط أرصده حسابات راس المال

اسم الشريك	التاريخ	الزيادة (النقص) فى رأس المال	رصيد حساب رأس المال	الجزء من السنه الذى لم يتغير فيه الرصيد	متوسط ارصده حسابات رأس المال
الشريك ممدوح	١/١	٣٠٠٠٠٠ ج		$\frac{1}{2}$	١٥٠,٠٠٠ ج
	٦/٣٠	٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	$\frac{1}{4}$	٨٧,٥٠٠
	٩/٣٠	٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	$\frac{1}{4}$	٧٥,٠٠٠
					٣١٢٥٠٠ ج
الشريك كمال	١/١	٢٠٠٠٠٠		$\frac{1}{2}$	١٠٠٠٠٠ ج
	٦/٣٠	٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	$\frac{1}{4}$	٦٢٥٠٠
	٩/٣٠	٤٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠	$\frac{1}{4}$	٥٢٥٠٠
					٢١٥٠٠٠ ج
أجمالى متوسط رأس المال					٥٢٧٥٠٠

توزيع صافى الربح =

حصه الشريك ممدوح = ٣٠٠ ٠٠٠ × $\frac{٣١٢٥٠٠}{٥٢٧٥٠٠}$ = ١٧٧ ٧٢٥ ج

حصة الشريك كمال = ٣٠٠ ٠٠٠ × $\frac{٢١٥٠٠٠}{٥٢٧٥٠٠}$ = ١٢٢ ٢٧٥

جمله صافى الربح ٣٠٠ ٠٠٠ جنيه.

٢/٣/٣- منح فائدة علي أرصدة حسابات راس المال مع توزيع الرصيد المتبقي من صافي الارباح والخسائر بنسبه معينه .

Interest on Partners , Capital Account Balances With Remaining Net Income or Loss divided in Specified Ratio.

فى الخطتين السابقتين كانت خطه التوزيع تقوم على أفتراض ان راس المال المستثمر يعتبر العامل المتحكم فى تحقيق ارباح الشركة ، ولذلك تم توزيع صافى الربح بالكامل على اساس نسبه ارصدة حسابات راس المال ، ومع ذلك يعتبر راس المال فى كثير من الحالات مجرد عامل من العوامل التى تسهم فى نجاح الشركة و لذلك فان كثير من الشركات تفضل الاقتصار على توزيع جزء من صافى الربح طبقا لنسبه راس المال على ان يوزع الجزء الباقى بالتساوى او بأى نسبة أخرى .

فاذا نص عقد الشركة علي منح الشركاء فائدة على أرصدة حسابات راس المال (على سبيل المثال ١٠٪) ، فهذا يعنى ضمنا توزيع جزء من صافى الربح طبقا لنسبه ارصده حسابات راس المال ، واذا أتفق الشركاء على منح كل شريك فائدة على راس المال كخطوه اولية عند توزيع صافى الربح ، فعندئذ يجب ان يذكر فى العقد معدل الفائدة الواجب إستخدامه ، ويحدد أيضا ما اذا كانت الفائدة سوف تحتسب على أرصدة حسابات راس المال فى تاريخ محدد او على اساس متوسط ارصدة حسابات راس المال خلال العام [١].

---

(١) - عند حساب فائدة على راس المال لابد ان يكون هناك إتفاق بين الشركاء على تحديد سعر الفائدة او طريقة حسابها - كاعتبار سعر الفائدة للاوراق المالية او سعر القروض فى البنوك التجارية اساسا لذلك ، كذلك يجب الاتفاق على تحديد المقصود براس المال اللى يحسب عليه الفائدة (هل هو راس المال المستثمر الأصلى أو راس المال فى نهاية المده او متوسط راس المال .

ففائدة راس المال ما هى إلا وسيلة من وسائل تحقيق العدالة فى توزيع جزء من الارباح أو الخسائر على اساس راس مال الشريك ولا يجوز لاى شريك ان يدعى لنفسه حقا فى تلك الفائدة -حيث انها ليست مصروفا تحميلياً مثل الفائدة على القروض . وتتفق تلك الفلسفة مع نظريه الملكية المشتركة والتى تعرف الشركة بانها مجموعة من الاشخاص ملاك المشروع والنتيجة الحتمية لفكرة الملكية المشتركة هى ان أى عائد لاصحاب المشروع لا يجوز ان يؤخذ فى الحسبان عند قياس الربح . من هنا فان فائدة رؤوس الاموال (أو أى مرتبات او مكافأت) للشركاء التى تحسب لهم لايجوزاعتبارها مصروف تحميلى يتم تخفيضه من الايرادات قبل الوصول الى صافى الربح ، وأنما تعد بمثابه أداه التوزيع الربح [1].

ولاثبات الفائدة على راس المال يتم أجراء القيود التالية :-

---

(١) على النقيض من ذلك - الفلسفة المرتبطة باصحاب الشخصية المعنوية . والتى ترى ان الشركة ما هى الاشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء ، وبالتالى فان فائدة راس المال والمرتبات والمكافأت التى تعطى للشركاء لا تختلف فى طبيعتها عن الفوائد والمرتبات التى تعطيها الشركة للغير ، أى ليس هناك فرق بين ملاك المشروع ودائنيه ، فهم جميعا مستثمرين يهدفون الى تحقيق عائد على اموالهم ، وبذلك تعتبر الفائدة أو المرتب بمثابه تكلفه من تكاليف الحصول على الايراد ، وبالتالى فهى تعتبر مصروف تحميلى تخصم من الايراد للحصول على صافى الربح ، أى ان تلك البنود تظهر فى حساب الارباح والخسائر و ليس حساب التوزيع .

منه	له	البيان
xx		من حـ/ توزيع الارباح أو الخسائر
	xx	الى حـ/ فائدة راس المال
		تحميل حـ/ توزيع الارباح والخسائر بقيمه الفائدة
xx		من حـ/ الفائدة على راس مال الشريك
	xx	الى حـ/ جارى الشريك
		أقفال حساب فائدة راس المال بترحيل نصيب
		كل شريك من الفائدة لحسابه الشخص

وقد يتم الاستغناء عن فتح حساب فائدة راس المال ، باعتباره حسابا وسيطا وتحسب الفائدة وتحمل بها الحسابات الشخصية للشركاء مباشره عن طريق أثبات القيد التالى :-

xx		من حـ/ توزيع الارباح والخسائر
	xx	الى حـ/ جارى الشريك
		تحميل الفائدة بالحسابات الشخصية للشركاء

وإذا ما تم أفتراض ان عقد شركة ممدوح وكمال فى المثال السابق ينص على منح فائدة لكل شريك بمعدل ١٠٪ تحسب على اساس متوسط أرصدة حسابات راس المال ، عندئذ يتم توزيع صافى الربح على النحو التالى :-

توزيع صافى الربح

مع منح فائدة على متوسط ارصدة حسابات راس المال

	الشريك ممدوح	الشريك كمال	الجمله
الفائدة على متوسط أرصدة حسابات راس المال :-			
١- الشريك ممدوح = ٣١٢٥٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$	٣١٢٥٠		٣١٢٥٠
٢- الشريك كمال = ٢١٥٠٠٠ × $\frac{١٠}{١٠٠}$			٢١٥٠٠
توزيع الجزء المتبقى بنسبة ٢ : ١			
٣٠٠٠٠٠ - ٥٢٧٥٠ = ٢٤٧٢٥٠			
٢٤٧٢٥٠ × $\frac{٢}{٣}$	١٦٤,٨٣٣		١٦٤٨٣٣
٢٤٧٢٥٠ × $\frac{١}{٣}$		٨٢٤١٧	٨٢٤١٧
	١٩٦٠٨٣	١٠٣٩١٧	٣٠٠٠٠٠

وبناء على ذلك يتم أثبات أقفال حساب ملخص الارباح والخسائر بدفتر اليومية فى نهاية السنة المالية على النحو السابقة بيانه على النحو التالى :-

منه	له	
٣٠٠٠٠٠		من حـ/ توزيع الارباح والخسائر
	١٩٦٠٨٣	الى حـ/ جارى الشريك ممدوح
	١٠٣٩١٧	الى حـ/ جارى الشريك كمال
		إقفال حساب الارباح والخسائر فى جارى الشريكين

وإذا كانت شركة ممدوح وكمال (بشركة تلستار للسياحة) لم تحقق ربحا وانما حققت خسائر مقدارها ٣٠٠٠٠ جنيه فى السنه الاولى ، وإذا كان عقد الشركة يسمح بمنح فائدة على حسابات راس المال ، عند ئذ ينبغى تنفيذ هذا الشرط سواء حققت الشركة أرباحًا أو خسائر . والمبرر الوحيد للخروج عن هذا الشرط هو ان يتضمن العقد نصا صريحا بعدم تنفيذه فى حاله تحمل الشركة لخسائر .

٤/٣/٢ منح مرتبات للشركاء مع توزيع الرصيد المتبقي من صافي الربح أو الخسارة بنسبة معينه

Salary Allowances With Remaining Net Income or Loss divided in Specified Ratio .

عاده ما ينظر الى المرتبات والمكافآت الممنوحة للشركاء عند المحاسبة فى شركات الاشخاص على انها اداه لتوزيع الربح بغض النظر عما اذا كانت تلك المرتبات قد دفعت ام لا . فهى من جهه تختلف عن مفهوم المسحوبات والتى تعرف بانها عباره عن سحب أصول يؤدى الى تخفيض حقوق ملكية الشريك ولا يؤثر على توزيع الربح ومن جهه أخرى تختلف عن المفهوم الشائع للمرتبات والذى يشير الى المدفوعات النقدية التى تسدد مقابل خدمات شخصية .

فحتى يتحقق العدالة فى توزيع الارباح مع الاخذ فى الاعتبار التفاوت فى الخدمات التى يقدمها الشركاء ، قد ينص عقد الشركة على منح رواتب متباينه للشركاء كل حسب مجهوده على أن يوزع الرصيد المتبقى من صافى الربح أو الخسارة بالتساوى أو بأى نسبة يتفق عليها الشركاء .

ويتم معالجة تلك الطريقة فى الدفاتر على النحو التالى :-

منه	له	
xx		من حـ/ مرتبات الشريك
	xx	الى حـ/ البنك أو الخزينة
		أثبات إستلام الشريك لمرتبة نقدا
xx		من حـ/ توزيع الارباح أو الخسائر
	xx	الى حـ/ مرتب الشريك
		أقفال حساب التوزيع وحساب مرتب الشريك بكامل المرتبات المستحقة عن الفتره
xx		من حـ/ مرتب الشريك
	xx	الى حـ/ جارى الشريك
		إقفال حساب مرتب الشريك فى حاله عدم حصوله على كامل أو بعض مرتبه المستحق

وبافتراض ان عقد الشركة فى المثال السابق قد تضمن منح الشريكين رواتب سنوية بواقع ٢٤٠٠٠ جنيه و ١٢٠٠٠جنيه على التوالى ، على ان يوزع الرصيد المتبقى من صافى الربح أو الخسارة على الشريكين بنسبة ٢:١ ، وغنى عن البيان فإن تلك المرتبات لم يتم دفعها حتى نهايه السنه المالية للشركة .

توزيع صافى الربح

مع منح الشركاء مرتبات سنوية

الرواتب المرتبات	الشريك ممدوح	الشريك كمال	الجمله
	٢٤٠٠٠جنيه	١٢٠٠٠جنيه	٣٦٠٠٠
الرصيد يوزع بنسبة ١:٢			
(٣٠٠٠٠٠-٣٦٠٠٠=٢٦٤٠٠٠)	١٧٦٠٠٠	٨٨٠٠٠	٢٤٤٠٠٠
الجملة	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠

ويتم إثبات تلك الطريقة فى الدفاتر على النحو التالى :-

٣٦٠٠٠		من حـ/ مرتب الشريك
		الى مذكورين
٢٤٠٠٠		حـ/ جارى الشريك ممدوح
	١٢٠٠٠	حـ/ جارى الشريك كمال
		إثبات المرتبات المستحقة للشريكين
٣٦٠٠٠		من حـ/ توزيع الارباح والخسائر
	٣٦٠٠٠	الى حـ/ مرتبات الشريك
		إقفال حـ/ مرتبات الشريك فى حـ/ التوزيع

منح الشريك المدير مكافآت بنسبة من الربح [١]

وقد يتم منح الشريك المدير مكافآه كنسبة من الربح Bouns to managing، وفي تلك الحاله يجب ان ينص العقد على إذا كان الربح المقصود هو الربح قبل المكافآه ام بعد المكافآه .

بفرض انه فى المثال السابق قد نص عقد شركة ممدوح وكمال على منح الشريك ممدوح مكافـآت بواقع ٢٥٪ من الربح قبل خصم المكافـآت ، على ان يوزع الرصيـد المتبقى من الربح بين الشريكين بنسبه ٢:١ .

وطبقا لذلك الشرط بفترض ان الربح قبل المكافأة كان ٣٠٠ ٠٠٠ حنيه ، فى هذه الحاله يمنح الشريك ممدوح ٧٥٠٠٠ حنيه مكافأه ويصبح الرصيد المتبقى من الربح مبلغ ٢٢٥٠٠٠ جنيه يوزع بالنسبة المتفق عليها أى بواقع ١٥٠٠٠٠ جنيه و٧٥٠٠٠ جنيـه للشـريكين على التـوالى ، و طبـقـاً لذلك تكون حصـه الشـريك ممدوح فى الربح ٢٢٥٠٠٠ جنيه (٧٥٠٠٠+ ١٥٠٠٠٠) وحصه الشريك كمال بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه.

أما اذا نص عقد الشركة على منح مكافأه الشريك ممدوح بواقع ٢٥٪ من الربح بعد المكافأه ، عندئذ تحسب المكافأه على النحو التالى :-

المكافأه = ٢٥٪ من الربح بعد المكافأه (س)

المكافأه + الربح بعد المكافأه (س) = ٣٠٠٠٠٠جنيه (الربح قبل المكافأه)

٢٥٪ س + س = ٣٠٠ ٠٠٠

١,٢٥س = ٣٠٠٠٠٠

س = ٣٠٠٠٠٠ ÷ ١,٢٥

س = ٢٤٠٠٠٠

٢٥٪ س = ٦٠٠٠٠ جنيه مكافأت الشريك ممدوح

---

(١)- غنى عن القول فان شرط المكافأت غير واجب التطبيق فى حاله تحقيق الشركة لخسائر.

وتطبيقا لذلك يوزع صافى الربح بواقع ٢٢٠٠٠٠ جنيه للشريك ممدوح (٦٠٠٠٠ + ١٦٠٠٠٠) ، و ٨٠٠٠٠ جنيه على الشريك كمال .

٤/٣/٢ حساب مرتبات للشركاء مع منح فائدة علي حسابات راس المال وتوزيع الباقي بنسبه معينه

Salaries to Partners With Interest on Capital Accounts

عند توزيع الربح أو الخسارة قد يتم الجمع بين حسبان مرتبات للشركاء ومنحهم فائدة على ارصدة حسابات راس المال . مع توزيع الرصيد المتبقى بين الشركاء بالتساوى أو بنسبة يتفق عليها الشركاء .

وتسمح هذه الخطه بتحقيق العدالة عند توزيع صافي الربح أو الخساره ، حيث انها تميز بين قيمه الخدمات الشخصية التي يقدمها الشركاء وفقا لمجهود كل منهم ، فضلا عن انها تميز بين الشركاء على ضوء حجم أستثمار اتهم .ولا تختلف القيود المحاسبية المرتبطة بتلك الحالة عن السابق عرضها فى ظل الخطط السابقة ، كما ان إجراءات تنفيذ تلك الخطه ستتم بنفس الوسيله السابق عرضها فى الخطط السابقة .

الفصل الرابع
المشاكل العملية للمحاسبة عن تكوين و تنظيم حقوق الملكية فى شركات الاشخاص

فى هذا الجزء يتم تناول ابرز المشاكل العملية عند المحاسبة عن تكوين و تنظيم حقوق الملكية فى شركات الاشخاص (شركات تضامن او شركات توصية بسيطة) ، ولعل أهمها (١) مشكلة اثبات راس المال عن طريق حصص الشركاء والجدل الذى يمكن ان يثار حولها ، (٢) الفرق بين استثمارات الشركاء و حصصهما فى راس المال،(٣) مساهم الشريك فى راس المال ، (٣) مساهمة الشريك فى راس مال الشركة بحصة عمل ، (٤) أثبات قيد تكوين الشركة عند التوقيع على عقد الشركة ام عند الحصول على السجل التجارى ام عند الحصول على ترخيص مزاولة النشاط (حسب القوانين المنظمة لمزاولة اعمال بعض الصناعات او الخدمات)

تأسيساً على ذلك يتم تقسيم هذا الفصل الى الاجزاء التالية :-

١/٤/٢ أثبات راس المال عن طريق حسابات الحصص .

٢/٤/٢ الفرق بين استثمارات الشريك وحصته فى راس المال .

٣/٤/٢ مساهمة الشريك فى راس مال الشركة بحصة عمل .

٤/٤/٢ تاريخ اثبات قيد تكوين الشركة (الميزانيه الإفتتاحية) .

٥/٤/٢ بعض الاعتبارات المحاسبية المرتبطة بشركة التوصية البسيطة .

٦/٤/٢ مشاكل عملية و تطبيقية.

٢/٤/١ اثبات راس المال عن طريق حسابات الحصص

يرى بعض المحاسبين إثبات حصص الشركاء في راس المال عن طريق القيـود التاليه :-

xx		من حـ/ حصه الشريك
	xx	الى حـ/ راس المال
		إثبات تعهد الشركاء بتقديم حصصهم في راس المال.
xx		من حـ/ الاصول ...
	xx	الي حـ/ حصه الشريك في راس المال
		وفاء الشريك بتعهد ه في راس المال

تعتمد تلك المعالجة المحاسبه على اساس اثبات التعهد ثم الوفاء بها ، وتلك المعالجة تتعارض مع طبيعة علم المحاسبه ، حيث ان المحاسبه لا تستخدم لترجمه وإثبات التعهدات القانونيه ، ولكنها تستخدم في ترجمه العمليات الماليه المتبادلة التى ينتج عنها التزام ملموس ويمكن قياسه .

فالتوقيع على العقد في حاله شركات الاشخاص لاتعتبر عمليه تجارية متبادلة ، فللشريك الحق في الانسحاب وعدم الوفاء بتعهده ، وقد يؤدى ذلك الى فض الشركة ، وعلى ذلك يحسن عدم اثبات أى شئ في الدفاتر حتى السداد ، ويمكن فقط أ ن يثبت التعهد بمذكره في الدفاتر أو يمكن الرجوع الى عقد الشركة لمعرفة قيمة حصص الشركاء التى تعهدوا بتقديها .

٢/٤/٢ الفرق بين استثمارات الشريك وحصته في راس المال

قد تنتج إحدى المشاكل المحاسبيه عندما يتفق الشركاء علي توزيع حصص راس مال الشركة فيما بينهم بنسب تختلف عن نسب استثماراتهم في اصول الشركة . حيث

قد يتفق كل من الشريك ممدوح اسماعيل وكمال الزهيرى (شركة تلستار للسياحه)على ان توزع حصصهما فى راس مال الشركة بالتساوى ، علما بان الشريك ممدوح قام باستثمار أصول قيمتها الدفترية ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، بينما الشريك كمال أستثمر أصول قيمتها ٢٥٠٠٠٠ جنيه من ذلك يمكن استنتاج أحد الاحتمالات التاليه :-

أ- ان الشريك كمال قد حصل على حصه فى راس مال الشركة تفوق مقدار استثماره النقدى والعينى فى أصول قابله لتحديد ذاتيتها ، مقابل أصول أخرى غير قابله لتحديد ذاتيتها ذات أهميه إقتصاديه لنشاط الشركة مثل خبراته الاداريه والتسويقيه أوعلاقاته الطيبه بالعملاء أو البنوك .

ب- ان الشريك ممدوح قد قدم منحه للشريك كمال تتمثل فى زياده إستثماراته فى الشركة عن تلك التى قدمها الشريك كمال - وقد يكون ذلك الإحتمال بعيدا عن المنطق والواقع فى الحياه العملية .

جـ - ان الشريك ممدوح قد قدم إستثمارات أكبر من حصته فى راس المال على ان ترحل الزياده الى الحساب الجارى الشخصى لهذا الشريك .

فى تلك الاحوال يجب تعديل أرصدة حسابات راس مال الشريكين لتعكس الاتفاق الذين يقضى تساوى حصتيهما فى راس مال الشركة (مع العلم بان استثماراتهما تبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، ٢٠٠٠٠٠ جنيه على التوالى) ، وتوجد عده طرق لتسويه أرصده حسابات راس مال الشركاء يمكن ابرازها على النحو التالى :-

أ- إستخدام طريقة المكافأة - والتى بمقتضاها لا يتم تسجيل قيمه هذه الاصول غير الملموسه (وهى تعادل الفرق بين قيمه إستثمارات الشركاء وحصصهم فى راس مال الشركة) فى دفاتر الشركة ، ويتم اعداد القيد التالى لمعادلة حصص الشركاء فى راس المال لتصبح ٢٥٠٠٠٠ جنيه لكل منهما

من حـ/ راس مال الشريك ممدوح		٥٠٠٠٠
الى حـ/ راس مال الشريك كمال	٥٠٠٠٠	

ب- وقد يتم إستخدام طريقة الشهره - حيث يتم إثبات قيمه الشهره التى تعادل الفرق بين قيمه إستثمارات الشريكين كأصل من اصول الشركة فى هذا المثال ، وكقاعده عامه يتم احتساب قيمه الشهره على اساس الفرق بين مجموع راس مال الشركاء وقيمه إستثماراتهم على النحو التالى :-

إذاكانت حصه راس مال الشريك ممدوح تعادل ٥٠ ٪ من راس مال الشركة

راس مال الشركة = ٣٠٠٠٠٠ جنيه × ٢ = ٦٠٠٠٠٠ جنيه .

مجموع إستثمارات الشركاء = ٣٠٠٠٠٠ جنيه + ٢٠٠٠٠٠ جنيه = ٥٠٠٠٠٠ جنيه

قيمه الشهره = ٦٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ جنيه

راس مال الشريك كمال = ٦٠٠٠٠٠ × ٥٠ ٪

أو = ٢٠٠٠٠٠ جنيه + ١٠٠٠٠٠ جنيه = ٣٠٠٠٠٠ جنيه

ويترتب على ذلك اعداد قيد يوميه لاثبات قيمه الشهره والزياده فى راسمال الشريك كمال كما يلى:-

من حـ/ الشهره		١٠٠٠٠٠
الى حـ/ راس مال الشريك كمال	١٠٠٠٠٠	

جـ - يتم معالجة الفرق فيما بين حصه الشريك ممدوح وقيمه أستثماراته بترحيلها الى الحساب الجارى الدائن و وذلك على النحو التالى :-

راس المال للشركة = ٤٠٠٠٠٠ جنيه

أستثمارات الشريك ممدوح = ٣٠٠٠٠٠

راس مال الشريك ممدوح = ٤٠٠٠٠٠ × ٥٠ ٪ = ٢٠٠٠٠٠

يتم ترحيل ١٠٠٠٠٠ الى رصيد حسابه الجارى على النحو التالى :-

٣٠٠٠٠٠		من الاصول
		الى مذكورين
	٢٠٠٠٠٠	حـ/ راس مال الشريك ممدوح
	١٠٠٠٠٠	حـ/ جارى الشريك ممدوح

٢/٤/٣ مساهمة الشريك فى راس المال بحصه عمل

عندما تكون الحصه المقدمه من الشريك من عمل فانها تكون عاده عملا فنيا أو عمل يتميز بخبره تجاريه مرتبطه بنشاط الشركة ، أو يكون ذو عامل له شأن جوهرى فى نجاح الشركة - وغالبا ما يقوم الشركاء بتقييم حصه العمل عند التعاقد ، حيث يتحدد نصيب مقدم تلك الحصه والارباح على اساس ذلك ، ولا يعنى تقويم الحصه بالعمل أنها تدخل فى راس مال الشركة . اذا ان ذلك يتوقف على الطريقة التى تختارها الشركة لمكافأه الشريك بعمله وكيفيه ابراز أصولها ، وهنا قد توجد طريقتين للتعامل مع هذا الموقف العملى هما تميز الشريك بالعمل بحصه فى الارباح أو تميزه بحصه فى صافى الاصول ويمكن توضيح ذلك على النحو التالى :-

١- تميز الشريك بالعمل بحصه فى الارباح

تقتصر المعالجة المحاسبيه الشائعه فى تلك الحاله على مجرد أدراج مذكره فى سجل اليوميه لابراز اسم الشريك بعمله فى الشركة ومهام وطبيعه عمله وفقا لعقد تكوين الشركة ، وان تترجم فى صورة مذكره إيضاحيه كملحوظه فى قائمة المركز المالى.

٢- تمييز الشريك بالعمل بحصه فى صافى الاصول

فى تلك الحاله - يتم تقويم حصه العمل مقدما وتمييز مقدمها بحصه فى صافى الاصول تساوى قدر هذه الحصه . والمشكله المرتبطه بتلك الحاله تتمثل فى تأثير تقويم

حصه العمل على مقدار راس المال ، ويتوقف ذلك على الطريقة التى يتم تبنيها لمعالجه قيمه تلك الحصه وكيفيه تحمل مقابلها . يمكن القول بأن هناك طريقتان للتعامل مع هذه الحاله الاولى هى طريقه المكافأه او العوض اما الطريقة الثانيه فهى الشهرة .

مثال

إتفق الشركاء ممدوح وكمال وحمدى على تكوين شركة تضامن تعمل فى مجال السياحة و الفنادق ، وقد قدم الشريك ممدوح حصه نقديه مقدارها ٤٥٠٠٠٠ جنيه ، وقدم الشريك كمال حصه بينيه - فمثل فى نفس اداره المصنع تقدر قيمته السوقيه ٢٥٠٠٠٠ جنيه أما الشريك حمدي فقد قدم خبرته العملية فى مجال السياحة و الفنادق وقدم أتفق الشركاء على ان تكون حصة كل منهم فى صافى اصول الشركه على النحو التالى :

الشريك ممدوح $\frac{١}{٢}$ صافى الاصول (راس المال)

الشريك كمال $\frac{١}{٤}$ صافى الاصول (راس المال)

الشريك حمدى $\frac{١}{٤}$ صافى الاصول (راس المال)

المطلوب إثبات قيود تكوين الشركة الجديدة فى ظل طريقتى العرض والشهره .

١ - طريقة العرض او المكافاه

إجمالى راس المال المدفوع = ٤٠٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠٠ جنيه

حصه الشريك ممدوح = ٣٠٠٠٠٠ (٦٠٠٠٠٠× $\frac{١}{٢}$)

حصه الشريك كمال = ١٥٠٠٠٠ (٦٠٠٠٠٠ × $\frac{١}{٤}$)

حصه الشريك حمدى = ١٥٠٠٠٠ (٦٠٠٠٠٠ × $\frac{١}{٤}$)

ويتم إثبات قيود التكوين على النحو التالى :-

٤٠٠٠٠		من مذكورين ح/ النقديه
٢٠٠٠٠		ح/ العقارات
		الى مذكورين
	٣٠٠٠٠	ح/ راسمال الشريك ممدوح
	١٥٠٠٠	ح/ راس مال الشريك كمال
	١٥٠٠٠	ح/ راس مال الشريك حمدى

٢- طريقة الشهرة

صافى الاصول (راس المال) = ٤٠٠٠٠ × ٢ = ٨٠٠٠٠ جنيه

حصه الشريك ممدوح = ٤٠٠٠٠ جنيه

حصه الشريك كمال = ٢٠٠٠٠ جنيه

حصه الشريك حمدى = ٢٠٠٠٠ جنيه .

ويتم إثبات التكوين على النحو التالى :-

منه	له	
		من مذكورين
٤٠٠٠٠		ح/ النقديه
٢٠٠٠٠		ح/ العقارات
٢٠٠٠٠		ح/ الشهره
		الى مذكورين
	٤٠٠٠٠	راسمال الشريك ممدوح
	٢٠٠٠٠	راسمال الشريك كمال
	٢٠٠٠٠	راسمال الشريك حمدى

٢/٤/٤تاريخ اثبات قيد تكوين الشركة (الميزانية الافتتاحية):

عند الحصول علي السجل التجاري للشركة أم عند التوقيع الحصول على ترخيص عند مزاولة على عقد الشركة قد يثور التساؤل حول تاريخ إثبات قيد تكوين شركات الاشخاص هل هو التاريخ الذى يسبق الحصول على ترخيص مزاوله الاعمال السياحيه مثلا ام تاريخ قيد الشركة فى السجل التجاري ، ام التوقيع على عقد تكوين الشركة ذاته ، لا شك ان نقطه الحسم هذه - تعتبر غايه فى الاهميه من الناحيه العمليه[١]

فقد جرت العاده فى الشركات السياحيه فى اعداد ميزانيه إفتتاحيه قبل الحصول على ترخيص مزاوله الاعمال السياحيه ، وتاريخ تلك الميزانيه الافتتاحيه عاده لا يتفق مع تاريخ تحرير العقد أو تاريخ إثبات الشركة بالسجل التجارى .

ولايضاح تلك المشكله يفترض المثال التالى :-

مثال

أتفق كل من ممدوح اسماعيل وكمال الزهيرى على تكوين شركة تضامن سمتها التجاريه - تلستار للسياحة براس مال مقداره ١٠٠٠٠٠جنيه موزعا علي كل منهما بالتساوى ، وقد قام كل من الشريكين بالتوقيع على عقد الشركة فى ١٥ /٢/٩٤

وقاما بسداد ٢٥٠٠٠ جنيه لكل منهما - حيث قاما بتأسيس مقر الشركة بمبلغ ٤٥٠٠٠ نظير الديكورات و التجهيزات والاثاث والمعدات اللازمة ، فضلا عن سداد ٥٠٠ جنيه لاحد المحاسبين القانونيين نظير تأسيس واشهار الشركة والحصول علي ترخيص مزاولة الاعمال السياحيه .

وبتاريخ ٩٤/٣/١٠ تم قيد الشركة بالسجل التجارى ، وفى ٩٤/٥/٢٠ طلبت وزاره السياحه من الشريكين موافاتها بميزانيه إفتتاحية ، وقد قام الشريكين بفتح حساب بالبنك و أودعا به ٦٠٠٠٠ جنيه ، وقاما بعمل خطاب ضمان لصالح وزارة السياحه بمقدار ٢٠٠٠٠ جنيه ، كما أودعا ٦٠٠٠ جنيه بخزينة الشركة .

المطلوب

- اثبات قيد تكوين الشركة .
- اعداد الميزانيه الافتتاحية للشركة .

١- قيود اليومية المرتبطه بتكوين الشركة

من مذكورين

---

(١)- تعتبر تلك النقطه فى غايه الاهميه من الناحيه العمليه - حيث تثير مشكله الواقعة المنشئة للضريبة .

١- قيود اليومية المرتبطه بتكوين الشركة

مدين	دائن	البيان	التاريخ
		من مذكورين	
٤٥٠٠٠		ح/ اصول ثابته	
٥٠٠٠		ح/ م . تأسيس	٩٤/٢/١٥
		الي مذكورين	
	٢٥٠٠٠	ح/ راس مال الشريك ممدوح	
	٢٥٠٠٠	ح/ راس مال الشريك كمال	
		إثبات ما دفعه الشريكان مقابل تأسيس هذه الشركة فى تاريخ عقد الشركة	
		من مذكورين	٩٤/٥/٣٠
٦٠٠٠		ح/ البنك	
٢٠٠٠٠		ح/ خطاب الضمان	
		الي مذكورين	
	١٨٠٠٠	ح/ جاري الشريك ممدوح	
	١٨٠٠٠	ح/ جاري الشريك كمال	
	٢٥٠٠٠	ح/ راس مال الشريك ممدوح	
	٢٥٠٠٠	ح/ راس مال الشريك كمال	

٢- تصوير الميزانيه الافتتاحيه للشركة فى ٩٤/٥/٣٠

				راس المال
	٤٥٠٠٠	أصول ثابته		٥٠٠٠٠ راس مال ممدوح
	٥٠٠٠	م. تأسيس	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠ راس مال كمال
٥٠٠٠٠				
	٦٠٠٠	ح/ الخزينه	٣٦٠٠٠	حساب جاري الشركاء
	٦٠٠٠٠	ح/ البنك		
	٢٠٠٠٠	ح/ خطاب الضمان		
٨٦٠٠٠				
١٣٦٠٠٠			١٣٦٠٠٠	

عاده ما تقوم شركات السياحه باثبات قيد اليوميه من واقع الميزانيه الافتتاحيه علي النحو التالي :-

البيان	دائن	مدين
من مذكورين		
ح/ أصول ثابته		٤٥٠٠٠
ح/ م . تأسيس		٥٠٠٠
ح/ الخزينه		٦٠٠٠
ح/ البنك		٦٠٠٠٠
ح/ خطاب الضمان		٢٠٠٠٠
الى مذكورين		
ح/ راس المال	١٠٠٠٠٠	
ح/ الحسابات الجارية للشركاء	٣٦٠٠٠	
إثبات قيد تكوين الشركة فى ٣٠/ ٥/ ٩٤		

وهذا القيد يتعارض مع تسلسل الاحداث الماليه التى وقعت بالمنشأه ، كما انه يسير بشكل عكس ، حيث ان القيود باليوميه العامه تؤدى حتماً الى الميزانيه الافتتاحيه ، الا انه جرت العاده فى الواقع فى اعداد الميزانيه الافتتاحيه أولا ثم بناء عليها يتم إثبات قيد تكوين الشركة ،وهذا أمرا لا يتفق مع الناحيه العلميه أو حتى مع واقع الاحداث الماليه .

٢/٤/٥ بعض الاعتبارات المحاسبية المرتبطة بشركات التوصية البسيطة

ليس هناك جديد فيما يتعلق بتكوين شركات التوصية البسيطة بالمقارنة بشركات التضامن ، فيما عدا ان يوضع امام اسم الشريك الموصى ما يفيدذلك الوصف ، و هى مسئولية اعلامية محاسبية ، حيث ان القيد المحاسبى اللذى يفصح عن عملية التكوين يكون طرفه الدائن حساب راس المال و اللذى يعقبه تفصيل لاسماء الشركاء وحصة كل منهم فى راس المال ، فاذا كان هناك شريك موصى او اكثر - فإنه يضاف الى جانب اسم الشريك فى قيد اليومية مصطلح موصى Sleeping Partner .

و بوجه عام لا تختلف اى قواعد محاسبية تم ذكرها بخصوص معالجة المسحوبات و القروض و خطط توزيع الارباح و الحساب الجارى للشركاء فى شركات التضامن او التوصية البسيطة ، فاسوة بالشركاء المتضامنين يفتح لكل شريك موصى حساب جارى لا تختلف عناصره عن الحساب الجارى للشريك المتضامن الا فيما عدا انه لا يمكن ان يكون من عناصر الحساب الجارى للشريك الموصى مكافآة ادارة لانه ممنوع أصلاً عن ادارة الشركة ، فصلاً عن انه لا يجوز ان يتحمل الشريك الموصى بخسائر تزيد عن حصته فى راس المال بسبب مسئوليته المحدودة Limited Liability ، هنا يتعين التعليق على دلالة رصيد الحساب الجارى للشريك الموصى بسبب تلك المسئولية المحدودة ، حيث قد يكون رصيد هذا الحساب مديناً او دائناً على النحو التالى :-

١ - فاذا كان رصيد الشريك الموصى مديناً بسبب زيادة مسحوباته عن نصيبه فى الأرباح - فانه يتعين الزامه بسداد ذلك الرصيد المدين بالقدر المترتب على مسحوباته او زيادتها على نصيبه فى الأرباح - فانه لم يستطع ذلك يتعين تخفيض حصته فى رأس المال بذلك القدر مع تنفيذ ما يلزم عن اجراءات طبقاً لما يتطلبه القانون ، اما اذا كان هذا الرصيد مديناً بسبب نصيب الشريك الموصى فى الخسائر - فلا يجوز مطالبته بسداد تلك المديونية - حيث يتم ترحيلها الى السنوات التالية لتغطى من أرباحها .

٢ - اما اذا كان رصيد الشريك الموصى دائناً بسبب زيادة نصيبه فى ارباح الشركة عن مسحوباته خلال العام ، فانه يجوز له بديهياً سحبه فى أى وقت، و تجدر الاشارة الى ان وجود هذا الرصيد الدائن فى الحساب الجارى للشريك الموصى لا يؤدى الى زيادة المسئولية المحدودة له .

٢/٤/٦ مشاكل عملية تطبيقية

مثال(١)

حمدى زاهر ومحمد جمعه شريكين متضامنين فى شركة زد للسياحه ، وقد أستخرجت الارصدة التاليه من الشركة بعد تصوير حساب الارباح والخسائر عن السنه الماليه المنتهيه فى ١٩٩٤/١٢/١٣ :-

ارصدة مدينة :-

٣٠٠٠٠ عقارات ، ٣٥٠٠ ج أثاث - ٢٥٠٠٠ ج مخزون ، ٢١٠٠٠ ج مدينون ، ٨٥٠٠ ج نقديه ، ١٥٠٠ ج مصروفات مقدمه - ٣٠٠٠ مسحوبات (منها ٢٠٠٠ تخص الشريك حمدى والباقى يخص الشريك محمد (علما بان متوسط تواريخ السحب بالنسبه لكل منهما هو ٦ شهور) ، ٩٠٠ مكافأه الشريك حمدى زاهر .

ارصدة دائنة :-

٤٥٠٠٠ ج راس المال (٢٥٠٠٠ حصه الشريك حمدى والباقى حصه الشريك محمد) ، ١٠٠٠٠ ج مخصص اهلاك عقارات ، ١٥٠٠ ج مخصص اهلاك اثاث ، ١٠٠٠ ج مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ، ٢٦٠٠٠ ج دائنون ، ١٤٠٠ ج مصروفات مستحقه ، ٨٥٠٠ ج حساب الارباح والخسائر .

فاذا علمت ان عقد الشركة ينص على ما يلى :-

١- تحسب فائدة على راس المال بمعدل ٥٪ سنويا .

٢- تحسب فائدة على المسحوبات بمعدل ٦٪ مع مراعاه تواريخ السحب.

٣- يتقاضى الشريك حمدى مكافأه سنوية مقدارها ١٧٥٠ ج منها ٩٠٠ ج تستحق بغض النظر عن نتيجة السنه من ربح او خساره وله الحق فى سحبها على دفعات شهرية اما باقى المكافأة تستحق بشرط ان تزيد صافى ارباح الشركة على ١٠٪ من راس المال .

٤- توزيع الارباح والخسائر بعد الاخذ فى الحسبان كل ما سبق بالتساوى بين الشريكين .

المطلوب.

١- القيود اللازمة لاثبات توزيع الارباح بين الشريكين وتحديد مراكزهما .

٢-تصوير حساب الارباح والخسائر .

٣- تصوير الحسابات الجارية للشريكين .

٤- اعداد ميزانية الشركة فى ١٩٩٤/١٢/٣١ .

		من مذكورين
٢٠٠٠		حـ/جارى الشريك حمدى
١٠٠٠		حـ/جارى الشريك محمد
		الى مذكورين
	٢٠٠٠	حـ/مسحوبات الشريك حمدى
	١٠٠٠	حـ/مسحوبات الشريك محمد
		أقفال أرصدة مسحوبات الشريكين
٨٥٠٠		من حـ/الارباح والخسائر
	٨٥٠٠	الى حـ/ توزيع الارباح والخسائر
		أقفال حساب الارباح والخسائر
٢٢٥٠		من حـ/فائدة راس المال
		الى مذكورين
	١٢٥٠	حـ/جارى الشريك حمدى
	١٠٠٠	حـ/جارى الشريك محمد
		اثبات الفائدة على راس المال بمعدل ٥٪
٢٢٥٠		من حـ/ توزيع الارباح والخسائر
	٢٢٥٠	الى حـ/ فائدة راس المال
		أقفال حساب فائدة راس المال

		من مذكورين
٦٠		ح/جاري الشريك حمدى
٣٠		ح/جاري الشريك محمد
	٩٠	الى ح/ فائدة مسحوبات
		أثبات الفائدة على مسحوبات الشريكين بمعدل ٦٪
٩٠		من ح/فائدة المسحوبات
	٩٠	الى ح/توزيع الارباح والخسائر
		أقفال حساب فائدة المسحوبات
٨٥٠		من ح/مكافأة الشريك حمدى
	٨٥٠	الى ح/جاري الشريك حمدى
		المكأفاة المستحقة للشريك حمدى نظرا
		لزيادة الارباح عن ١٠٪ من راس المال
٩٠		من ح/توزيع الارباح والخسائر
	٩٠	الى ح/ مكافآة الشريك حمدى
		أقفال حساب فائدة المسحوبات
٤٥٩٠		من ح/توزيع الارباح والخسائر
		الى مذكورين
	٢٢٩٥	ح/جاري الشريك حمدى
	٢٢٩٥	ح/جاري الشريك محمد
		توزيع رصيد ح/ التوزيع
		بين الشريكين بالتساوى

حـ/ توزيع الارباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٩٤

		البيان			البيان
		فائدة راس المال		٨٥٠٠	من حـ/الارباح والخسائر
	١٢٥٠	الشريك حمدى			**فائدة المسحوبات**
	١٠٠٠	الشريك محمد	٦٠		الشريك حمدى
٢٢٥٠			٣٠		الشريك محمد
١٧٥٠		مكافأة الشريك حمدى		٩٠	
٤٥٩٠		رصيد مرحل			
٨٥٩٠				٨٥٩٠	
		الى الحساب الجاري			
٢٢٩٥		حـ/ جاري حمدى		٤٥٩٠	رصيد منقول
٢٢٩٥		حـ/ جاري محمد			
٤٥٩٠				٤٥٩٠	

الحسابات الجارية للشركاء

حمدى	محمد	البيان	حمدى	محمد	البيان
٢٠٠٠	١٠٠٠	مسحوبات	١٢٥٠	١٠٠٠	فائدة راس المال
٦٠	٣٠	فائدة مسحوبات	٨٥٠	—	مكافأة الشريك حمدى
٢٣٣٥	٢٢٦٥	رصيد مرحل	٢٢٩٥	٢٢٦٥	من حـ/ توزيع أ.خ
٤٣٩٥	٣٢٩٥		٤٣٩٥	٣٢٩٥	

ميزانية الشركة فى ٣١/١٢/١٩٩٤

البيان		
أصول ثابتة		
عقارات	٣٠٠٠٠	
(-) مخصص اهلاك	١٠٠٠	
		٢٠٠٠٠
اثاث	٣٥٠٠	
(-) مخصص اهلاك	١٥٠٠	
		٢٠٠٠
اصول متداولة		
مخزون		٢٥٠٠٠
مدينون	٢١٠٠٠	
(-) مخصص د.م	١٠٠٠	
		٢٠٠٠٠
خزينة		٨٥٠٠
مصروفات مقدمه		١٥٠٠
		٧٧٠٠٠

البيان		
راس المال		
حمدى	٢٥٠٠٠	
محمد	٢٠٠٠٠	
		٤٥٠٠٠
خصوم متداولة		
الحسابات الجارية		
جارى الشريك حمدى	٢٣٣٥	
جارى الشريك محمد	٢٢٦٥	
		٤٦٠٠
دائنون		٢٦٠٠٠
مصروفات مستحقة		١٤٠٠
		٧٧٠٠٠

مثال

حققت شركة التضامن ممدوح وكمال واحمد صافى ربحا قدره ٧٩٥٠٠ جنيها عن السنه المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٤ . وينص عقد الشركة على ما يلى :

* تحتسب فائدة على مسحوبات الشركاء بمعدل ٨٪ سنويا .

* تحتسب فائدة على رؤوس أموال الشركاء بمعدل ١٠٪ سنويا إن وجدت أرباح.

* يتقاضى الشريك احمد مكافأة نظير إدارته للشركة بواقع ١٠٪ من صافى الربح بعد خصم فائدة رأس المال والمكافأة .

* يوزع الربح المتبقى بين الشركاء الثلاثة بالتساوى بحيث لايقل نصيب الشريك كمال فى الأرباح بخلاف فائدة رأس المال عن ٢٢٠٠٠ جنيها .

فإذا علمت أن :

* يبلغ رأسمال الشركاء ١٠٠٠٠٠ جنيها ، ٦٠٠٠٠ جنيها ، ٤٠٠٠٠ جنيها على التوالى .

* تم إحتساب الفائدة على مسحوبات الشركاء وقد بلغت ١٠٠٠ جنيها ، ١٥٠٠ جنيها ، ٢٠٠٠ جنيها على التوالى .

* أظهرت سجلات الشركة أن هناك مبلغ قدره ٢٥٠٠ جنيها يمثل قسط تأمين على حياه الشريك كمال لصالح زوجته وأولاده أدرج ضمن مصروفات التأمين التى حملت على حساب الارباح والخسائر .

* قامت الشركة بشراء معدات فى منتصف العام بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيها والعمر المقدر لها ١٠ سنوات (بدون خردة) ولم يتم إحتساب إهلاك لها عن الفترة

* أظهرت المستندات أن هناك بضاعة مشتراة تكلفتها ٦٠٠٠ جنيها لم ترد بعد لمخازن الشركة فى نهاية العام . ومن ثم لم تؤخذ فى الحسبان عند جرد المخزون فى ذلك التاريخ .

المطلوب :

١- تعديل رقم الربح فى ضوء الأخطاء المحاسبية السابقة .

٢- إعداد كشف توزيع الارباح بين الشركاء.

٣- تصوير حساب توزيع الارباح والخسائر عن السنه المنتهية فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٤.

الحل (١)

* تعديل رقم صافى الربح فى ضؤ الأخطاء المحاسبية التى تم إكتشافها .

البيان	جنيه	ملاحظات
صافى الربح	٧٩٥٠٠	
قسط التامين على حياة كمال	٢٥٠٠	يعامل كمسحوبات تم سدادها فى نهاية العام
أهلاك معدات لم يحتسب	(٢٠٠٠)	٤٠٠٠٠ ÷ ١٠ × ٦/١٢ = ٢٠٠٠ جنيها
الخطأ فى تقدير المخزون	٦٠٠٠	
صافى التعديلات بالإضافة	٦٥٠٠	
صافى الربح بعد التصحيح	٨٦٠٠٠	

* اعداد كشف توزيع الأرباح بين الشركاء :

فائدة راسمال الشركاء

الشريك ممدوح = ١٠٠٠٠٠ × ١٠٪ = ١٠٠٠٠

الشريك كمال = ٦٠٠٠٠ × ١٠٪ = ٦٠٠٠

الشريك احمد = ٤٠٠٠٠ × ١٠٪ = ٤٠٠٠ ‏ ‏ ‏ ‏ ٢٠٠٠٠ جنيها

مكافأة الشريك أحمد = (٨٦٠٠٠ - ٢٠٠٠٠) × ١٠/١١٠ = ٦٠٠٠ جنيها

وعلى ذلك يكون كشف توزيع الأرباح بين الشركاء على النحو التالى :

كشف توزيع الارباح بين الشركاء

البيان	ممدوح	كمال	ممدوح	كمال
صافى ربح الشركة				٨٦٠٠٠
فائدة المسحوبات	١٠٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠	٤٥٠٠
إجمالى	١٠٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠	٩٠٥٠٠
مكافأة الشريك أحمد			٦٠٠٠	٦٠٠٠
فائدة رأس المال	١٠٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٠٠
أرباح توزع بالتساوى	٢١٥٠٠	٢١٥٠٠	٢١٥٠٠	٦٤٥٠٠
تسوية أرباح حمدى	(٢٥٠)	٥٠٠	(٢٥٠)	
إجمالى	٣١٢٥٠	٢٨٠٠٠	٣١٢٥٠	٩٠٥٠٠

تصوير حساب توزيع أ . خ

حـ/ توزيع أ.خ عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١٩٩٤

مبلغ	تفصيلي	البيان	مبلغ	تفصيلي	البيان
٦٠٠٠		الى ح / مكافأة احمد	٨٦٠٠٠		من ح/الارباح والخسائر
		الى ح/ فائدة راس المال			من ح/ فائدة المسحوبات
	١٠٠٠٠	ممدوح		١٠٠٠	ممدوح
	٦٠٠٠	كمال		١٥٠٠	كمال
	٤٠٠٠	احمد		٢٠٠٠	احمد
٢٠٠٠		الى ح/ جارى الشركاء	٤٥٠٠		
	٢١١٢٥٠	ممدوح			
	٢٢٠٠٠	كمال			
	٢١١٢٥٠	احمد			
٦٤٥٠٠					
٩٠٥٠٠			٩٠٥٠٠		

مثال (٣)

ممدوح واحمد شريكان فى شركة تضامن . وينص عقد الشركة على توزيع الارباح والخسائر على النحو التالى :

* يمنح الشريكان مرتبات سنوية نظير إدارة الشركة بواقع ٧٠٠٠ جنيها ، ٤٧٥٠ جنيها على التوالى .

* تحتسب فائدة على رؤوس أموال الشركاء بمعدل ١٠٪ سنويا .

* يوزع الربح الباقى بين الشريكين بنسبة ٦٠٪ ، ٤٠٪ على التوالى :

فاذا علمت أن :

١- بلغ رصيد رأسمال ممدوح فى بداية العام ٩٠٠٠٠ جنيها ، وقد سحب الشريك من رأسماله مبلغ ١٠٠٠٠ جنيها فى أول مايو كما سحب ١٠٠٠٠جنيه اخرى فى أول سبتمبر .

٢- بلغ رصيد رأسمال ناصر فى بداية مايو ، ثم سحب منه مبلغ ١٠٠٠٠ جنيها فى أول أكتوبر .

٣- بلغ نصيب الشريك ناجى من أرباح الشركة المحققة عن العام بما فى ذلك فائدة رأسماله ومرتبه مبلغ ٤٥٠٠٠ جنيها .

المطلوب :

إعداد كشف توزيع الارباح بين الشريكين .

حل المثال رقم (٢)

مرتب الشريك ممدوح = ٧٠٠٠

مرتب الشريك احمد = ٤٧٥٠ ١١٧٥٠ جنيها

فائدة رأسمال الشركاء:

القائدة على متوسط رأسمال الشريك ممدوح :

٩٠٠٠٠ × ٤ = ٣٦٠٠٠٠

٣٢٠٠٠٠ = ٤ × ٨٠٠٠٠

٢٨٠٠٠٠ = ٤ × ٧٠٠٠٠

فائدة رأس المال = ٩٦٠٠٠٠ ÷ ١٢ × ١٠٪ = ٨٠٠٠ جنيها

الفائدة على متوسط رأسمال الشريك احمد :

١٨٠٠٠٠ = ٤ × ٤٥٠٠٠

٣٠٠٠٠٠ = ٥ × ٦٠٠٠٠

١٥٠٠٠٠ = ٣ × ٥٠٠٠٠

فائدة رأسمال المال = ٦٣٠٠٠٠ ÷ ١٢ × ١٠٪ = ٥٢٥٠ جنيها

وعلى ذلك يكون كشف توزيع الأرباح بين الشركاء على النحو التالى :

كشف توزيع الارباح بين الشركاء

البيان	جنيه	جنيه	جنيه
صافى الربح			٧٥٠٠٠
مرتبات الشريكين	٧٠٠٠	٤٧٥٠	١١٧٥٠
فائدة راس المال	٨٠٠٠	٥٢٥٠	١٣٢٥٠
أرباح توزيع بنسبة ٦٠ : ٤٠	(١)٣٠٠٠٠	(٢)٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
اجمالى	٤٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	٧٥٠٠٠

ملاحظات على الحل :

(١)- نصيب ممدوح من الربح بخلاف المرتب وفائدة رأس المال :

نصيبه من الربح = ٤٥٠٠٠ - ٧٠٠٠ - ٨٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ جنيها

(٢)- نصيب احمد من الربح بخلاف المرتب وفائدة رأس المال :

نصيبه من الربح = ٣٠٠٠٠ ÷ ٦٠٪ × ٤٠٪ = ٢٠٠٠٠ جنيها

(٣)- صافى ربح الشركة يعتبر متمما حسابيا لكشف توزيع الأرباح .

الباب الثالث
المحاسبة عن التغيرات فى ملكية شركات الاشخاص

مقدمة

قد يتم إجراء عديد من التعديلات على عقد الشركة نتيجة ظروف مختلفة من شأنها التأثير على حقوق الشركاء الاصليين قبل الشركة ، وقد يعتبر ذلك أنتهاء وحل الشركة من الناحية القانونية الا ان معظم تلك التغيرات فى الملكية يتم تنفيذها دون اعاقه العمليات الشركة .

حيث قد يتم تعديل راس مال الشركة بين الشركاء الاصليين أو تعديل نسب توزيع الارباح والخسائر فيما بينهم الامر الذى يؤثر على حقوق هؤلاء الشركاء ،وأيضا قد ينضم شريك جديد أو . ينفصل أو يتوقف احد من الشركاء الحاليين ،الامر الذي بلاشك سيؤدى الى إنقضاء الكيان القانونى للشركة كوحدة متضامنه ، لكن ذلك لا يعنى إنقضاء نشاطها الاقتصادى أو كيانها كوحدة مستقلة عن هؤلاء الاشخاص المستثمرون لاموالهم فيها (١) .

ولا شك فان تلك التغيرات في ملكية شركات الاشخاص تؤدى الى ظهور عديد من القضايا المحاسبية ، التى يجب ان تهتم المحاسبون بجوهرها الاقتصادى أكثر من شكلها القانوني، ومن هنا يتعين دراسة وتقرير الطرق الملائمة لتسجيل تلك التغيرات في ملكية شركات الاشخاص .

تحقيقا لذلك يتم تقسيم هذا الباب الى ثلاثة فصول رئيسية هى:-

الفصل الاول :- المحاسبة عن تعديل حقوق الشركاء الاصليين فى شركات الاشخاص

الفصل الثانى :- المحاسبة عن إنضمام شريك جديد.

الفصل الثالث :- المحاسبة عن أنفصال شريك من الشركة .

---

(١) - يتم تصفية الشركة لعدة اسباب أخرى منها أفلاس الشركة أو أفلاس أحد شركائها ، أو انتهاء فترة وجود الشركة وفقا لنص العقد ، أو إتفاق جميع الشركاء على ايقاف نشاط الشركة وتصفيتها ، وقد يستخدم اصطلاح التصفية DISSOLUTION فى معظم الحالات ، سواء تعلق الامر بتغيير بسيط في هيكل ملكية الشركة أو بصدور قرار من الشركة بايقاف أنشطة الشركة وتصفية اعمالها .

الفصل الاول

المحاسبة عن تعديل حقوق الشركاء الاصليين

مقدمة

قد يقرر الشركاء نتيجة لظروف معينة زيادة راس مال الشركة بسبب عدم كفاية راس المال الاصلى بسبب الرغبة فى تجميد الحساب الجارى الدائن للشريك أو الارباح المرحلة (المدوره) أو قد يكون بسبب الرغبة فى التخلص من قرض الشريك .

من جهه آخرى قد يقرر الشركاء تخفيض راس المال بسبب زيادة راس المال الاصلى عن حاجة الشركة ، أو تحقيق الشركة لخسائر متتالية ، أو ان القيمة الحقيقية للاصول اقل من القيمة الدفترية .

ايا كان الامر - اى فى حالة زيادة راس المال او تخفيضه - فان هذا يعتبر تعديلاً فى عقد الشركة يجب شهره ، أيضا فاذا حدث تغيير بالعقد من شأنه تعديل نسب توزيع الارباح أو الخسائر بين الشركاء - الامر الذى قد يؤدى لتغيير حقوق الشركاء - من ثم فان هذا يعد تعديلا ينتج اثاراً محاسبيه يتعين معالجتها . تحقيقا لذلك فسوف يتم تقسيم هذا الفصل على النحو التالى :-

١/٣ المحاسبة عن الزيادة فى راس المال .

٢/٣ المحاسبة عن التخفيض فى راس المال .

٣/٣ المحاسبة عن تعديل نسب توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء .

٤/٣ آمثله عمليه وتطبيقيه .

١/١/٣ المحاسبة عن الزيادة فى راس المال

قد تؤدى الزيادة فى راس المال الى زيادة قيمة أصول الشركة عن طريق سداد قيمة الزيادة نقدا أو عينا أوعدم الزيادة فى قيمة اصول الشركة (عن طريق أستخدام الاحتياطات والارباح المرحلة (غير الموزعة) أو استخدام قروض الشركاء ، وفى جميع

الحالات الخاصة بزيادة راس المال يتعين على الشركاء سداد رصيد حسابهم الجارى المدين قبل تقديم حصته فى الزيادة فى راس المال .ويمكن ابراز المعالجة المحاسبة لكافة الحالات على النحو التالى :-

٣/١/١/١ - زيادة راس المال عن طريق زيادة قيمة اصول الشركة فى صورة نقدية أو عينية .

ويتم ذلك عن طريق تقديم موارد واصول جديدة للشركة عن طريق الشركاء الحاليين فى صورة نقدية أو عينية على النحو التالى :-

١ - زيادة راس المال نقدا

ويتم معالجة تلك الزيادة فى صورة تقديم نقدية بنفس الطريقة التى أتبعت عند سداد الحصص الاصلية المقدمه من الشريك ، أى يتم جعل حساب النقدية (صندوق أوبنك) مدينا ، وحساب راس المال دائنا .

٢- زيادة راس المال عينا.

ويتم معالجة الزيادة اعتمادا على تطبيق مفهوم المقابل النقدى العادل الذى يستخدم فى تقويم تلك الاصول العينية ، حيث يتم جعل حسابات الاصول المقدمة مديناً ، وحسابات راس المال دائنا .

٣/١/١/٢ زيادة راس المال بصوره لا تؤدى الى زيادة فى قيمة أصول الشركة

ويتم ذلك عن طريق أستخدام الاحتياطيات والارباح غير الموزعة ، أوأستخدام أرصدة الحسابات الجارية الدائنة أو قروض الشركاء ، ويمكن ابراز المعالجة المحاسبية الخاصة باستخدام تلك الصورة على النحو التالى :-

٣/١/١/٢/١ أستخدام الأحتياطيات والارباح المرحلة

تمثل الاحتياطيات مبالغ مقتطعة من ارباح الشركة يتم احتجازها بغرض تقويه المركز المالي للشركة ، كذلك فانها بالاضافة للارباح المرحلة تمثل ارباحا غير موزعة - وقد يقرر الشركاء لظروف معينة توزيع ذلك الاحتياطي .وهنا يتم اجراء ذلك عن طريق أستخدام نفس نسبة الارباح والخسائر السائده وقت تراكم ذلك الاحتياطي .من ناحية آخرى قد يقرر الشركاء أستخدام هذا الاحتياطي أو الارباح المرحلة فى زيادة راس المال عن طريق ضمها الى راس المال عن طريق زيادة حصة كل شريك فى راس المالبمقدار نصيبه فى تلك الاحتياطات أو الارباح المرحلة .ويتم معالجة ذلك محاسبيا علي النحو التالي :-

xx		من حـ/ الاحتياطيات أو الارباح المرحلة
	xx	الى حـ/ راس المال
		راس مال الشريك
		راس مال الشريك

٣/١/١/٢- أستخدام أرصدة الحسابات الجارية الدائنة

تمثل أرصدة الحسابات الجارية الدائنة مبالغ تستحق الاداء للشريك ، ويحق للشريك المطالبة باستخدام هذا الرصيد الدائن له أو بعضه عند تسوية مركزه بخصوص حصته فى زيادة راس المال . وإذا لم يكف هذه الرصيد الدائن فى سداد كامل حصة الشريك فى الزيادة فى راس المال يتعين أستكمال باقى الحصة نقدا أو عيناً .

وتتم المعالجة المحاسبية عن طريق القيد التالي :-

xx		من حـ/ الحسابات الجارية للشريك
	xx	الى حـ/ راس مال الشريك

٣/١/١/٢/٣-أستخدام قروض الشركاء

حيث يحوز للشريك المقرض ان يطلب أستخدام قرضه كسداد لجزء أو كل حصته فى الزيادة فى راس المال ، ويتعين ان يتم ذلك بموافقة باقى الشركاء - اذا ما كان القرض يستحق فى تاريخ لاحق . ويتم ذلك باجراء القيد التالى :-

البيان		
من حـ/ قرض الشريك		xx
الى حـ/ راس مال الشريك	xx	

٣/١/٢/٤-مثال

نبيل عبد الرحمن وأحمد الامبابى شريكين متضامنين فى شركة بترا للسياحة يقتسمون الارباح والخسائر فيما بينهم بالتساوى، وقد كانت قائمة المركز المالي للشركة في ٩٤/١٢/٣١ على النحو التالى :-

راس المال			نقدية بالخزينة	١٤٠٠٠
راس مال نبيل	٥٠٠٠٠		نقدية بالبنك	٣٠٠٠٠
			عملاء	١٠٠٠٠
راس مال أحمد	٥٠٠٠٠		خطاب ضمان	٢٠٠٠٠
		١٠٠٠٠٠		
أرباح مرحلة		٤٠٠٠	جاري أحمد	٥٠٠٠
قرض الشريك نبيل		٥٠٠٠	اثاث	٥٠٠٠
حساب جاري نبيل		٣٠٠٠	عقار	١٥٠٠٠
دائنون متنوعون		٢٠٠٠	سيارات	١٥٠٠٠
		١١٤٠٠٠		١١٤٠٠٠

وقد اتفق الشريكين فى ١٩٩٥/١/١ على ما يلى :-

١- زيادة راس مال الشركة الى ٢٥٠٠٠٠ جنيه بمناسبة رغبتهم في الحصول على العضوية بمنظمة الاياتا الدولية (على ان تكون النسبة أيضا بالتساوى بين الشريكين)

٢- أستخدام الاحتياطات والقروض والارصدة الدائنة للحساب الجارى فى سداد الزيادة المطلوبه فى راس المال .مع سداد الارصدة المدينة للحسابات الجاريه .

٣- يتم سداد آيه فروق مستحقة بعد اجراء التسويات نقدا بالبنك

المطلوب

- اجراد قيود اليومية اللازمة

- تصوير قائمة المركز المالي للشركة عقب تنفيذ بنود الاتفاق مباشره .

الحل

١- أجراء قيود اليومية اللازمة

يتم اجراء تمهيد يهدف الى تحديد موقف كل شريك بالنسبة لسداد حصته فى الزيادة فى راس المال ورصيد حسابه الجارى المدين (ان وجد) علي النحو التالى :-

	نبيل عبد الرحمن	احمد الامبابى
حصة الشريك فى زيادة راس المال	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠
رصد الحساب الجارى المدين (احمد الامبابى)	---	٥٠٠٠
	٧٥٠٠٠	٨٠٠٠٠
مصادرالتمويل		
قرض الشريك (نبيل)	٥٠٠٠	
رصيد الحساب الجارى الدائن (نبيل)	٣٠٠٠	
الاحتياطيات أو الارباح المرحلة (توزع بالتساوى)	٢٠٠٠	٢٠٠٠
نقدية مودعه بالبنك	٦٥٠٠٠	٧٨٠٠٠
	٧٥٠٠٠	٨٠٠٠٠

دفتر اليومية

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
٥٠٠٠		حـ/ قرض الشريك (نبيل)
٣٠٠٠		حـ/ رصيد الحساب الجارى للشريك نبيل
٢٠٠٠		حـ/ الارباح المرحلة
٦٥٠٠٠		حـ/ البنك
	٧٥٠٠٠	الى راس مال الشريك نبيل
		سداد الشريك نبيل للزيادة في راس ماله نقداً
		مع تجميد رصده حسابه الجارى وقرضه ونصيبه
		فى الارباح المرحلة
		من مذكورين
٢٠٠٠		حـ/ الارباح المرحلة
٧٨٠٠٠		حـ/ البنك
		الى مذكورين
	٧٥٠٠٠	حـ/ راس مال الشريك احمد
	٥٠٠٠	حـ/ الحساب الجارى للشريك احمد
		سداد الشريك أحمد لنصيبه فى الزياده فى
		راس المال مع سداد حسابه الجارى المدين

٢- قائمة المركز المالى

راس المال			نقديه بالخزينة	١٤٠٠٠
راس مال نبيل	١٢٥٠٠٠		نقدية بالبنك	١٧٣٠٠٠
راس مال احمد	١٢٥٠٠٠			
		٢٥٠٠٠٠	عملاء	١٠٠٠٠
دائنون متنوعون	٢٠٠٠		خطاب ضمان	٢٠٠٠
			اثاث	٥٠٠٠
			عقار	١٥٠٠٠
			سيارات	١٥٠٠٠
		٢٥٢٠٠٠		٢٥٢٠٠٠

٣/١/٢ المحاسبة عن تخفيض راس المال

فى احوال معينة قد يقرر الشركاء تخفيض راس مال الشركة - منها زيادة راس المال عن الحاجة الفعلية للشركة أو توالى الخسائر من عام الى أخر على الشركة ، أو تضخم قيمة الاصول وظهورها باكثر من قيمتها الحقيقية بسبب عدم كفاية مخصصات. أهلاك الاصول الثابتة أو المغالاه فى تقدير قيمة بعض بنود الاصول المتداولة ،وأخيرا بسبب عدم كفاية المخصصات اللازمة لمواجهه الالتزامات العرضية والتى يترتب عليها نشوء التزامات جوهرية على الشركة .

وتختلف المعالجة المحاسبية لاثبات طرق تخفيض رأس المال باختلاف صور أوشكل عملية التخفيض ، حيث قد يتم أستخدام أرصدة الحسابات الجارية المدينة

فى إجراء التخفيض ، أو رد جزء من رأس المال نقدا أو اعادة تقدير الأصول المختلفة وإثباتها دون الحاجة الى أعادة تنظيم قانونى او ما يعرف بشبه اعادة التنظيم quasi - neorganization.

١/٢/١/٣ استخدام ارصدة الحسابات الجارية المدينة

محاسبيا يتم معالجة تلك الطريقة الخاصة باجراء التخفيض بجعل حساب راس المال مدينا بالقيمة المطلوب تخفيض راس المال بها ، والحسابات الجارية للشركاء دائنا كلا بنصيبه فى مقدار التخفيض ، ويكون القيد على النحو التالى:-

xx		من حـ/راس مال للشريك
	xx	الى حـ/ جارى الشريك

٢/٢/١/٣ رد جزء من راس المال

فى حالة رد الزيادة فى راس المال ، يقوم الشريك بسحب الزيادة وتسلمها فعلا مباشرة عند الاتفاق على هذا التخفيض ، ويكون القيدفى تلك الحالة على النحو التالى

xx		من حـ/ راس مال الشريك
	xx	الى حـ/ البنك أو النقدية

وقد يكون هناك فترة ما بين أقرار التخفيض وسحب الشريك لمقدار الزيادة فى راس المال ، وهنا يتم توسيط حساب جارى الشريك ، ويكون القيد المحاسبى على النحو التالى :-

من حـ/ راس مال الشريك		xx
الى حـ/ جارى الشريك	xx	
من حـ/ جارى الشريك		xx
الى حـ/ النقدية أو البنك	xx	

٣/١/٢/٣-اعادة التنظيم

يطلق على عملية تقديم الاصول وإثباتها دون الحاجة الى اعادة تنظيم قانونى وصف اعادة التنظيم محاسبيا ، أو شبه اعادة التنظيم - والتي تقتصر مواقفها على الأحوال غير العادية والتى يجب ان يتوافر لها كل أو معظم الخصائص التالية - الادارة الجديدة، تضخم قيم الاصول ، المسقبل الاكثر اشراقاً ، وتعد طريقة شبه اعادة التنظيم وسيله سهلة نسبيا تساعد على توفير اساس جديد للمحاسبة عن الاصول والحقوق على الاصول في الشركة . من حيث انها تسمح بانطلاقه جديدة Fresh Start كما كانت الشركة بصدد انضمام شريك جديد او بصدد الحل و تكوين شركة جديده .

ويتضمن هذا الموقف عنصرين رئيسيين هما اعادة تقويم الاصول بالتخلي عن فكرة المحاسبة على اساس التكلفة التاريخية ، وتعديل حقوق الملكية .وفى ظل هذا الموقف يترتب على اعادة التقويم وجود نقص واضح فى قيمة الاصول والتي يتعين معالجته بتخفيض مقابل فى راس المال لتصحيح الاوضاع المختلفة وحتى يمكن ان تبدأ الشركة على اساس سليم .

تأسيسا على ذلك يتم تصحيح الوضع عن طريق اعادة تقديم او تقدير اصول الشركة المختلفة وإثبات نتيجة اعادة التقدير فى الدفاتر فى حساب يطلق عليه حساب اعادة التقدير أو التقويم والذى يعالج محاسبياً بطريقتين هما :-

١- يجعل حساب اعادة التقدير مدينا باى نقص فى قيمة الاصول او زيادة فى قيم الخصوم ، وحسابات هذه الاصول أو الخصوم دائنا ، والعكس صحيح- مع ملاحظة انه فى حالة المدينين واوراق القبض بجعل حساب مخصص الديون المعدومة او حساب مخصص خصم اوراق القبض دائنا بقيمة النقص المنتظر.

٢- يجعل حساب اعادة التقدير مدينا بالقيمة الدفترية للاصول وحسابات الاصول دائنة ، وبذلك تقفل حسابات الاصول ، وعلى النقيض يجعل حساب اعادة التقدير دائنا بالقيمة الدفترية للخصوم وحسابات الخصوم مدينة وبذلك تقفل حسابات الخصوم ، ثم يجعل اعادة التقدير دئناً بالقيمة الحقيقية (بعد التقويم) ثم يجعل حساب اعاده التقدير دائنا بالقيمه الحقيقية (بعد التقويم) للاصول وحسابات الاصول مدينة ، وعلي النقيض بجعل حساب اعادة التقدير مدينا بالقيمة الحقيقية للخصوم وحسابات الخصوم دائنة ، وبذلك تفتح حسابات جديدة للاصول والخصوم بالقيمة الحقيقية هذا ويمثل اعاده التقدير الربح او الخسارة الناتجة عن عملية اعادة التقدير ،ويتم توزيعه على الشركاء بنسبة توزيع الارباح أو الخسائر ، حيث يرحل نصيب كل شريك فى هذه الربح أو الخسارة الى حسابه الجارى ،وفى هذه الحالة يرتب حديثين هما ظهور الاصول أو الخصوم بقيمتها الجديدة بالاضافة الى ظهور أرصدة مدينة للحسابات الجارية للشركاء يخفض راس المال بقيمتها وقد يتم إقفال حساب الارباح وخسائر اعادة التقويم فى حساب راس المال .

٣/١/٢/٤ مثال عملى

نبيل وأحمد شريكان فى شركة تضامن - شركة بترا للسياحة - ويقتسمان الارباح والخسائر بينهما بالتساوى ، وقد قرر الشريكان تخفيض راس المال (بسبب الخسائر المتكررة التى لحقت بالشركة) بمقدار ٥٠٠٠٠ جنيه مع الحفاظ على نسبة كل

منهما للاخر وسداد الارصدة المدينة للحسابات الجارية بعد التسوية .وقد ظهرت قائمة المركز المالي فى ١٩٩٤/١٢/٣١ على النحو التالي :-

قائمة المركز المالى فى ٩٤/١٢/٣١

١٣٠٠٠	ديكورات وتركيبات	٢٥٠٠٠٠		راس المال
٧٠٠٠	اثاث		١٢٥٠٠٠	نبيل
١٠٠٠٠	معدات والات		١٢٥٠٠٠	أحمد
١٠٠٠٠	مدينون			
٢٠٠٠٠	خطاب ضمان			
١٥٠٠٠	نقدية بالخزينة		٨٠٠٠	دائنون
١٣٥٠٠٠	نقدية البنك		٢٠٠٠	اوراق دفع
		١٠٠٠٠		
٣٠٠٠٠	جارى الشريك نبيل			
٢٠٠٠٠	جارى الشريك أحمد			
٢٦٠٠٠٠		٢٦٠٠٠٠		

وقد أنتدب الشريكان خبيرا لتقويم اصول وخصوم الشركة حيث أقترح الاتى:-

١- تكوين مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها بمعدل ١٠٪ من المدينين

٢- تستهلك الديكورات والتركيبات بمعدل ٢٠٪ ، والاثاث بنسبة ١٠٪ .

٣- هناك التزامات على الشركة مقدارها ٨٠٠٠ جنيه لم تثبت فى الدفاتر مقابل ضرائب وتأمينات أجتماعية والتزامات أخرى مستحقة على الشركة .

والمطلوب

١- أثبات الاحداث السابقة دفاتر الشركة.

٢- تصوير حساب ارباح وخسائر اعادة التقويم .

٤-تصوير قائمة المركز المالى بعد تنفيذ الاتفاق .

الحل

البيان		
من أرباح وخسائر اعادة التقويم او التقدير		١٢٣٠٠
الى مذكورين		
ح/ التركيبات والديكورات	٢٦٠٠	
ح/ اثاث	٧٠٠	
ح/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	١٠٠٠	
ح/ الدائنين	٨٠٠٠	
إثبات النقص فى الاصول وزيادة المخصصات واثبات الالترامات المستحقة على الشركة		
من مذكورين		
ح/ جارى نبيل		٦١٥٠
ح/ جارى احمد		٦١٥٠
الى ح/ ارباح وخسائر اعادة التقويم (التقدير)	١٢٣٠٠	
توزيع خسائر اعادة التقدير أو التقويم على الشريكين		

٥٠٠٠٠		من حـ/ راس المال
		الى مذكورين
	٢٥٠٠٠	حـ/ جارى نبيل
	٢٥٠٠٠	حـ/ جارى احمد
		تخفيض راس المال بالقيمة المتفق عليها
١٢٣٠٠		من حـ/ البنك
		الى مذكورين
١١١٥٠		حـ/ جارى نبيل
١١٥٠		حـ/جارى احمد
		قيام الشريكان بسداد أرصدة حساباتهم الجارية المدينة نقدا فى البنك

- تصوير حـ ارباح وخسائر اعادة التقويم او التقدير

حـ/ ارباح وخسائر اعادة التقدير

١٠٠٠	الى حـ/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	٦١٥٠	من حـ/ جارى نبيل
٢٦٠٠	الى حـ/ مخصص اهلاك التركيبات	٦١٥٠	من حـ/ جارى احمد
٧٠٠	الى حـ/ مخصص أهلاك الاثاث		
٨٠٠٠	الى حـ/ الدائنين		
١٢٣٠٠		١٢٣٠٠	

الحسابات الجارية للشركاء

نبيل	أحمد	البيان	نبيل	أحمد	البيان
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	رصيد	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	من ح/ راس المال
٦١٥٠	٦١٥٠	إلى ح/أرباح وخسائر اعادة التقدير	١١١٥٠	١١٥٠	رصيد
٣٦١٥٠	٢٦١٥٠		٣٦١٥٠	٢٦١٥٠	
١١١٥٠	١١٥٠	رصيد	١١١٥٠	١١٥٠	من ح / البنك

قائمة المركز المالى

في / /

١٠٤٠٠			ديكورات وتركيبات			راس المال
٦٣٠٠			أثاث			
١٠٠٠٠			معدات وآلات		١٠٠٠٠٠	نبيل
	١٠٠٠٠		مدينون		١٠٠٠٠٠	أحمد
	١٠٠٠		(-) مخصص ديون مشكوك	٢٠٠٠٠٠		
٩٠٠٠			في تحصيلها			
١٥٠٠٠			نقدية بالخزينه	١٦٠٠٠		دائنون
١٤٧٣٠٠			نقديه بالبنك	٢٠٠٠		أوراق دفع
٢٠٠٠٠			خطاب ضمان			
٢١٨٠٠٠				٢١٨٠٠٠		

٣/٣ المحاسبة عن تعديل نسب توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء

قد يتفق الشركاء الاصليين فيما بينهم على تغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر - والتى قد تتمثل فى تحديد نسبة بسيطة لاقتسام الربح او الخسارة أو قد تتمثل فى تحديد خطط مركبة اكثر تعقيدا ، مثل تحديد نسبه المكافأة او مرتب الشريك المدير واحتساب فائدة على راس المال واقتسام المتبقى بين الشركاء بنسبة معينة ، ولاشك فان النوع الاخير يثير مشاكل عملية تثير جدلا وخلافا فى مواقف تغيير نسبة التوزيع على حقوق الشركاء فى الشركة .

ايا كانت الطريقة المتبعة فى توزيع الارباح والخسائر يتعين الاتفاق على فحص المركز المالى واعادة تقدير أو تقويم اصول وخصوم الشركة .

وتحديد ما تسفر عنه نتيجة اعادة التقدير او التقويم من ربح او خسارة ، وتوزيعه بين الشركاء بالنسبة القديمة التى كانت سائدة حتى لحظة اجراء التغيير أى يتم اجراء التسويات اللازمة لحقوق الشركاء فيما يتعلق بالبنود التى تم تكوينها فى ظل النسبة القديمة وبصفة خاصة معالجة كل من الاحتياطى العام وشهره المحل .

وعادة ما يتم أثبات نتائج فحص المركز المالى بجعل حساب اعادة التقويم او التقدير دائنا بالارباح ومدينا بالخسائر - كما سبق الايضاح ، ثم يتم توزيع رصيد هذا الحساب على الشركاء على اساس نسبة التوزيع قبل التغيير مع اجراء القيود اللازمة لاقفاله فى الحساب الجارى للشركاء .

١/٣/٣ معالجة الاحتياطى العام والارباح المرحلة

فعند أتفاق الشركاء على تغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر ، قد يكون هناك ارباحا متراكما غير موزعة بصفة أحتياطى عام او ارباح مرحلة ، وهنا يتعين اجراء قيد تسوية لاثبات حقوق الشركاء سواء تم الاتفاق على توزيع تلك الاحتياطيات او الارباح غير الموزعة أم لا.

ففى حالة الاتفاق على التوزيع يتم جعل الاحتياطيات أو الارباح المرحلة مدينة ، مع جعل حساب جارى الشركاء دائناً على اساس النسبة قبل التغيير ، ويترتب على ذلك أقفال رصيد الاحتياطى العام أو الربح المرحل بالدفاتر ، ثم بعد ذلك قد يتم تكوين رصيد الاحتياطى العام او الارباح المرحلة بصورة جديدة فى ظل النسب الجديدة لتوزيع الارباح والخسائر .

اما فى حالة الاتفاق على عدم التوزيع - رغما عن تغيير نسب التوزيع ، هنا لابد من تسوية حقوق الشركاء ، حيث ان الاحتياطى العام يمثل رصيد ارباح متراكمة تم أحتجازها فى ظل نسب التوزيع القديمة قبل التغيير ، وكان من الممكن توزيع تلك الارباح بدلا عن أحتجازها وفقا لتلك النسبة ، ولاشك فان توزيع الاحتياطى العام مستقبلا سيتم وفقا للنسبة الجديدة ، وهنا قد يكون تغيير نسبة التوزيع فى صالح احد الشركاء وفى غير صالح احد الشركاء الاخرين ،ومن هنا يتعين اجراء تسوية لازمة لحقوق الشركاء لتلافي هذا الوضع مستقبلا عن طريق توزيع الاحتياطى العام بالنسبة الجديدة مرة ، وبالنسبة القديمة مره آخرى ، ثم ايجاد الفرق بين كلا التوزيعين على مستوى كل شريك من ذلك سوف يتضح من استفاد من الشركاء ومن أصابة الضرر من تغيير نسبة التوزيع.

بغرض ابراز تلك الحقيقة - بفرض ان نبيل وأحمد وصفوت شركاء فى شركة تضامن ويقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى ، وقد اتفقوا على تغير تلك النسبة لتصبح ٣:٢:١ . ويبلغ الاحتياطى العام ١٢٠٠٠ جنيه، وتكون القيود اللازمة لاثبات ذلك على النحو التالى :-

١-فى حالة أتفاق الشركاء على توزيع الاحتياطى العام والارباح المرحلة

من حـ/ الاحتياطى العام (او الارباح المرحلة) الى مذكورين		١٢٠٠٠
حـ/ جارى الشريك نبيل	٤٠٠٠	
حـ/ جارى الشريك احمد	٤٠٠٠	
حـ/ جارى الشريك صفوت	٤٠٠٠	
توزيع الاحتياطى العام او الارباح المرحلة بالتساوى على الشركاء		

٢- فى حالة اتفاق الشركاء على عدم توزيع الاحتياطى العام (او الارباح المرحلة)

فى تلك الحالة ينبغى تسوية مراكز الشركاء طبقا للتحليل التالى :-

	نبيل	احمد	صفوت
توزيع الاحتياطى (الارباح المرحلة) بالتساوى	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠
توزيع الاحتياطى (الارباح المرحلة) بنسبة ٣:٢:١	٦٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٠
الفرق	- ٢٠٠٠	---	+ ٢٠٠٠

من هنا يتعين اجراء قيد اليومية التالى لتسويه حقوق الشركاء :-

٢٠٠٠		من حـ/ جارى الشريك صفوت
	٢٠٠٠	الى حـ/ جارى الشريك نبيل
		تسوية حقوق الشركاء فى الاحتياطى (الارباح المرحلة) بسبب تغيير نسبة التوزيع

٢/٣/٣ معالجة شهره المحل

قبل ان يصبح مصطلح شهرة المحل مصطلحا محاسبيا -كان يعرف من وجهه نظر رجال الاعمال بانها المنافع المتولدة نتيجة السمعة الطيبة للمنشأة بين العملاء . وتعنى شهرة المحل محاسبيا بانها اصل غير ملموس يشير الى القيمة الحالية للارباح

المستقبلية التى تزيد عن العائد العادى على صافى الاصول التى يمكن تحديدها (حقوق الملكية فى المنشأة أو الاصول مطروحا منها الالتزامات).

وتخضع طرق تقدير الشهرة لوجهتى نظر هما :-

١-ان الشهرة تمثل موارد أو ظروف غير ملموسة - لايمكن التعرف على كل منها على حدة - وهى تنتج عن كفاءة المنشأة المرتفعة (اكثر من المعدل العادى) وتفوقها فى مجالات الادارة وبحوث التسويق وترويج المنتجات - وطبقا لذلك يتم تقدير الشهرة بمقدار الفرق بين مجموع القيم السوقية لصافى الاصول الملموسة وغير الملموسة المشتغلة وسعرشراء المنشأة ، حيث يطلق على هذا الاجراء طريقة التقويم الشامل Master Valuation

٢- ان الشهرة تمثل الزيادة فى الارباح المستقبلة عن مستوى الارباح العادية فى الانشطة المماثلة ، وطبقا لذلك يتم تقدير قيمة الشهرة على اساس قيمة الارباح فوق العادية Exess Earnings المتوقع تحقيقها متقبلا .

أمثلة علي طرق تقدير الشهرة

مثال علي طريقة التقويم الشامل

وافقت شركة السلام على ان تندمج مع شركة الجوهرة الصناعية وكانت قائمه المركز المالى لشركة السلام كما يلى :-

الاصول		الخصوم وحقوق الملكية	
١٥٣٠٠	اصول ثابتة	١٠٠٠٠	راس المال
٤٢٠٠	مخزون	١٠٠٠٠	فائض الربح المحتجز
٣٥٠٠	عملاء	٥٥٠٠	دائنون
٢٥٠٠	نقدية		
٢٥٥٠٠		٢٥٥٠٠	

وقد اثمرت المفاوضات بين الشركتين على ان تدفع شركة الجوهرة مبلغ ٤٠٠٠٠ قيمة شراء شركة السلام.

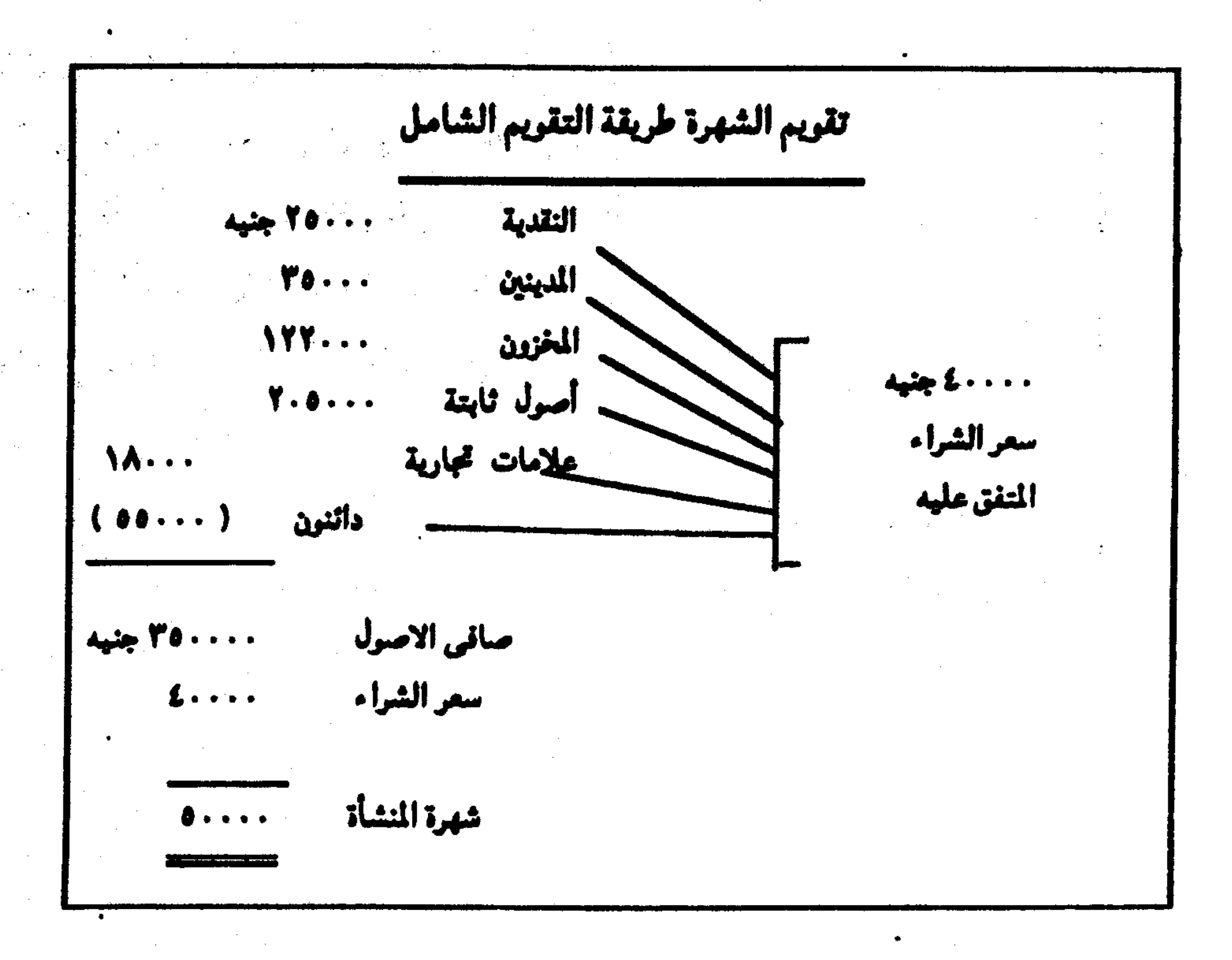
مما سبق يتضح ان قيمة الشهرة تعادل الفرق بين قيمة شراء الشركة والقيمة السوقية لصافى اصول الشركة المشتراه ، ولذا يجب تقييم صافى أصول شركة السلام ، ويتم ذلك عن طريق مثمنين مختصين وكذلك فحص ارصدة حسابات العملاء (لاستبعاد الديون المشكوك فى تحصيلها) والدائنون، بالاضافة الى مراجعة السجلات المحاسبية للتأكد من صحة حسابات راس المال والفائض المحتجز وباقى عناصر قائمه المركز المالى ، وفيما يلى القيمة السوقية لعناصر الاصول والخصوم لشركة السلام

القيمة السوقية العادلة لشركة السلام

النقدية	٢٥٠٠٠
حسابات المدينين	٣٥٠٠٠
المخزون	١٢٢٠٠٠
أصول ثابتة - اراضى - مبانى - معدات	٢٠٥٠٠٠
أصول غير ملموسه	١٨٠٠٠
الدائنون	(٥٥٠٠٠)
القيمة السوقية لصافى أصول الشركة	٣٥٠٠٠٠ جنيه

وهنا يتضح وجود فرق فى القيمة الدفترية (على اساس التكلفة التاريخية) لبعض الاصول وقيمتها السوقية كالمخزون والممتلكات الثابتة ، حيث يصل الفرق بين القيمة الدفترية والسوقية لصافى الاصول مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه(القيمة السوقية ٣٥٠٠٠٠ جنيه - القيمة الدفترية ٢٠٠٠٠٠ جنيه).

ولما كانت القيمة السوقية لمجموع صافى أصول المنشأة ٣٥٠٠٠٠ جنيه - حيث ان شركة الجوهرة وافقت على دفع مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه فى شركة السلام ،فانه فى الامر فان الفرق ومقداره ٥٠٠٠٠ جنيه يعبر عن مقابل الشهرة الطيبة لشركة السلام مع الموردين والتنظيم الادارى الفعال وكفاءه العاملين ورجال التسويق ذوى الخبرات المتعددة وعوامل آخرى من شأنها المساهمه فى تمكين الشركة من تحقيق ربح مرتفع خلال السنوات القادمة ، وهو ما يطلق عليه الشهره والتى تتمثل فى مجموعة من العوامل المتداخلة التى لايمكن فصل وتقويم كل منها على حده وفيما يلى طريقة تقويم شهرة شركة السلام التى قامت شركة الجوهرة بشرائها .



٢- طريقة الدخل فوق العادى Excess Eearnings

تتميز تلك الطريقة بانها أكثر منطقية ، حيث يمكن قياس الاثار الاقتصادية

(ارتفاع الربحية) الناتجة عن الزيادة غير الملموسه (حسن الادارة وشهرة المنشأة) التى تتمتع بها الشركة المشتراه ، ويتم تحديد الدخل فوق العادى على النحو التالى :-

١- دراسة وتحديد الارباح المحققة خلال عده سنوات سابقة لتقويم ربحية المنشأة خلال تلك الفترة - مع افتراض أستمرار تحقيق تلك الارباح .

٢- تقدير متوسط عائد الربح على صافى الاصول المشتراه (عن طريق النشرات الاحصائيات المالية ، والاقتصادية التى تعدها اتحادات الصناعات والجهات الحكومية والتقارير المالية التى تنشرها الشركات التى تعمل فى الانشطة المماثلة)

٣-يتمثل الدخل فوق العادى فى الفرق بين تنبؤات الدخل السنوى ومتوسط عائد الربح السنوى (الخطوة الاولى والثانية) . وهناك عده طرق مختلفة لتقدير قيمة الشهرة فى تلك الحالة ، وفيما يلى الاجراءات السابقة باستخدام نفس بيانات المثال السابقة :-

- تقدير الدخل المستقبل - حيث يفترض ان ارباح شركة السلام خلال السنوات الخمسة السابقة كانت كالتالى:- ٦٠٠٠٠ جنيه عام ١٩٩٣ ، ٥٥٠٠٠ جنيه عام ١٩٩٢، ١١٠٠٠٠ ج عام ١٩٩١ تشتمل على ارباح غير عادية مقدارها ٢٥٠٠٠ ج ، ٧٠٠٠٠ ج عام ١٩٩٠، ٨٠٠٠٠ ج عام ١٩٩٠.

أى ان متوسط الدخل = $\frac{٣٧٥٠٠٠}{٥}$ = ٧٥٠٠٠ ج.

وبالتالى فان معدل العائد على القيمة السوقية لصافى الاصول (ما عدا الشهر)ة يبلغ ٢١,٤٪ (٧٥٠٠٠ ج ٣٥٠٠٠٠ ج) ، ولكن هل يمثل مبلغ ٧٥٠٠٠ ج ربحية المنشأه المتوقعه تحقيقها مستقبلا .

وغالبا ما يلزم تعديل مبالغ الدخل المحقق خلال السنوات السابقة - حيث ان المشترى قد يرغب ان يقوم متوسط الربحية على اساس الطريقة المحاسبية التى تتبعها منشأته ، ويفترض ان شركة السلام تستخدم طريقة الوارد أولا - صادر أولاً لتحديد

تكلفة المخزون علما بان المشترى (شركة الجوهرة) يستخدم طريقة الوارد أخيرا - صادر أولا ، وان أستخدام الطريقة الاخيرة ستؤدى الى تحقيق الدخل السنوى لشركة السلام بمقدار ٢٠٠٠ جنيه ،وكذلك تود شركة الجوهرى ان تعدل طريقة استهلاك الاصول الثابتة التى تتبعها شركة السلام من طريقة القسط المتناقص الى القسط الثابت وسوف يؤدى هذا التغيير الى تخفيض الدخل السنوى لشركة السلام بمبلغ ٣٠٠٠ ج ، كذلك قد تكتشف خلال عملية الفحص بعض الاصول غير المدرجة بقائمة المركز المالى للشركة ، ولذا يجب التعرف عليها وتحديد اثر استهلاكات هذه الاصول على الدخل السنوات السابقة ،فقد يتم اكتشاف ان هناك علامات تجارية لم ترد فى ميزانية السلام ولكن اتفق على نقل ملكيتها الى شركة الجوهرة وتصل قيمتها السوقية الى ١٨٠٠٠ج، وعليه يجب حساب الاستنفاذ السنوى لهذا الاصل وقياس اثره على الدخل، ويفترض ان الاستنفاذ السنوى يبلغ ١٠٠٠ ج ، كذلك يجب ازالة الارباح غير العادية التى تشتمل عليها ارباح عام ١٩٩١ (يبلغ متوسطها السنوى ٥٠٠٠ جنيه) حيث انه لايتوقع تكرار حدوثها (عرضية) ، واذا أخذت كل هذه التعديلات فى الاعتبار يصبح الدخل السنوى المقرر لشركة السلام على النحو التالى :-

البيان		
متوسط الدخل السنوى على اساس السندات الخمسة السابقة		٧٥٠٠٠ جنيه
يضاف		
زيادة نتيجة لتعديل تقويم المخزون	٢٠٠٠ جنيه	
زيادة نتيجة لتعديل طريقة استهلاك الاصول الثابتة	٣٠٠٠ ج	
ناقصا		٥٠٠٠
		٨٠٠٠٠ ج
الارباح غير الاعتيادية (٢٥٠٠٠ + ٥ سنوات)	٥٠٠٠ ج	
قسط أستنفاذ العلامات التجارية	١٠٠٠	٦٠٠٠
متوسط الدخل السنوى المعدل		٧٤٠٠٠

٢- تحديد الدخل العادى

بناء على القيمة السوقية لصافى الاصول لشركة السلام وتبلغ ٣٥٠٠٠٠ ج ، ومعدل عائد الربح العادى السائد للنشاط بمعدل ١٥ ٪ ، يكون مقدار الربح العادى على ذلك الاستثمار (٣٥٠٠٠٠ ج) ٥٢٥٠٠ جنيه (٣٥٠٠٠٠ ج × ١٥ ٪) .

٣- تحديد الدخل فوق العادى :-

ويعادل الفرق بين متوسط الدخل السنوى المعدل (٧٤٠٠٠ ج) ومقدار الربح العادى (٥٢٥٠٠ جنيه) ويبلغ ٢١٥٠٠ ج .

٤- أختيار معدل خصم الدخل فوق العادى :-

ويتم أختيار هذا المعدل على اساس تقدير شخص ، حيث كلما انخفض معدل الخصم ارتفعت قيمة الشهرة ، فاذا أفترض ان يتوقع تحقيق الدخل فوق العادى (٢١٥٠٠ ج) لفترة مالا نهاية وباستخدام معدل خصم ٢٥٪ ستصل قيمة الشهرة الى:-

قيمة الشهرة على اساس ٢٥٪ معدل خصم = $\frac{\text{٢١٥٠٠ج}}{\text{٢٥٪}}$ =٨٦٠٠٠ ج

اما اذا استخدم معدل خصم ١٥٪ ، فستكون قيمة الشهرة

قيمة الشهرة على أساس ١٥٪

معدل خصم = $\frac{\text{٢١٥٠٠ج}}{\text{١٥٪}}$ =١٤٣,٣٣٣ ج

وعادة يستخدم معدل عائد لخصم الدخل فوق العادى أعلى من المعدل العادى نظرا لعدم التأكد من تحقيق الدخل فوق العادى خلال الفترات القادمة

٥- تحديد فترة خصم الدخل فوق العادى :-

أن تحديد فترة أستمرار الدخل تعتبر من أصعب المشاكل التى تواجه طرفى الصفقة فى تقدير الشهرة ، فعل سبيل المثال اذا ما اتفق المتعاقدون على ان الشهرة

ستستمر الى مالانهاية سيكون قيمتها ١٤٣٣٣٣ ج بافتراض ان معدل خصم ١٥ ٪ ، الا انه عادة ما يتم تحديد فترة استمرارية الشهرة بعدد معين من السنوات وليكن ١٠ سنوات . فيتم خصم الدخل فوق العادى لمدة تلك الفترة فقط باستخدام جداول القيمة المالية للاقساط السنوية ومعدل فائدة الخصم ١٥٪ ، حيث تصل قيمة الشهرة ١٠٧٩٠٣ ج (٢١٥٠٠،٠٠ ج × ٥،٠١٨٧)

وهناك عديد من الطرق الاخرى لتقدير قيمه الشهره منها طريقة عدد سنوات اكتساب الدخل فوق العادى - حيث يتم ضرب مقدار الدخل فوق العادى السنوى عدد السنوات المتوقع خلال تحقيق هذا الدخل .

ومن الناحية العملية - ولاغراض التبسيط ، قد يتفق الشركاء على طرق اخرى تعتمدعلى الحكم الشخصى والبساطة الاتفاق. حيث قد تعد الشهرة مثلا على اساس ٣ أمثال ارباح الاربعة سنوات السابقة والتى يفترض أن تكون ٢٠٠٠٠ ج ، ٣٢٠٠٠ ج ـ ٢٨٠٠٠ج ، ٢٤٠٠٠ج ، وتحسب قيمة الشهرة على النحو التالى :-

($\frac{٢٠٠٠٠+٣٢٠٠٠+٢٨٠٠٠+}{٢٤٠٠٠}$ = ٢٦٠٠٠ج ×٣= ٧٨٠٠٠ج).

المعالجة المحاسبية للشهرة عند تغيير نسب التوزيع .

تختلف معالجة الشهرة محاسبيا حسب أتفاق الشركاء على أثبات الشهرة أو عدم أثباتها فى الدفاتر على النحو التالى :-

١ - فى حالة أتفاق الشركاء على أثبات الشهرة

يتم ذلك بفتح حساب خاص لشهره المحل بجعل مدينا بالقيمة المتفق عليها ، وجعل حساب راس المال دائنا- ويتم التوزيع علي اساس النسبة القديمة . ويمكن ابراز ذلك من خلال المثال التالى :-

مثال

نبيل واحمد وصفوت شركاء يقتسمون الارباح والخسائر بالتساوى وقد أتفقوا على تغيير تلك النسبة بحيث تصبح ٣:٢:١ على التوالى ، وقد قدرت شهرة المحل بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه .

المطلوب اثبات قيود اليومية اللازمة - علما بان الشركاء قد أتفقوا على أثبات الشهرة فى الدفاتر .

٣٠٠٠٠		من حـ/ شهرة المحل
	٣٠٠٠٠	الى راس المال
		١٠٠٠٠ الشريك نبيل
		١٠٠٠٠ الشريك أحمد
		١٠٠٠٠ الشريك صفوت
		أثبات شهرة المحل وتوزيعها على الشركاء بالتساوى .

وقد يترتب على هذا القيد ظهور شهرة المحل كأصل بالدفاتر بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه

٢- فى حالة أتفاق الشركاء على عدم أثبات الشهرة

فى تلك الحالة يتفق الشركاء على عدم أثبات الشهرة بالدفاتر لانها اصول غير ملموسه ويحاط بعوامل مختلفة ، وفى تلك الحالة يتعين اجراء قيد تسوية بمقدار الزيادة أو النقص فى ملكية كل شريك فى الشهرة نتيجة لتغيير نسبة توزيع الارباح والخسائر، فلو أتفق الشركاء على عدم أثبات شهرة المحل -تتم التسوية طبقا للتحليل التالى :-

	الشريك نبيل	الشريك احمد	الشريك صفوت
توزيع الشهرة بالنسبة الجديدة ٣:٢:١	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٠٠٠
توزيع الشهرة بالنسبة القديمة ١:١:١	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
الفرق	+ ٥٠٠٠	صفر	-٥٠٠٠

ويكون قيد تسوية حقوق الشركاء كما يلى :-

٥٠٠٠		من حـ/ جارى الشريك نبيل
	٥٠٠٠	الى حـ/ جارى الشريك صفوت
		تسوية حقوق الشركاء فى الشهرة
		بسبب تغيير نسبة التوزيع

ويلاحظ ان الشريك صفوت لم يقبض او ان الشريك نبيل لم يدفع حيث توجد حسابات جارية للشركا ، تتم التسوية من خلالها ، كما انه لا يترتب على القيد اظهار شهرة بالدفاتر .

٤/٣ أمثله عمليه وتطبيقيه

ممدوح وكمال ونبيل شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بينهم بنسبة ٤:٣:٣ على التوالى . وما يلى الميزانية العمومية للشركة فى ٣١ ديسمير ١٩٩٣

٩٠٠٠٠	أراضى ومبانى		٩٠٠٠٠	راسمال ممدوح
١١٠٠٠٠	الات ومعدات		٦٠٠٠٠	راسمال كمال
٤٧٥٠٠	سيارات		٥٠٠٠٠	راسمال نبيل
٣٢٥٠٠	أثاث وتجهيزات	٢٠٠٠٠٠		
٤٠٠٠٠	بضاعة	١٠٠٠٠٠		دائنون
٣٧٥٠٠	عملاء ومدينون	٧٥٠٠٠		أوراق دفع
١٧٥٠٠	نقدية			
٣٧٥٠٠٠		٣٧٥٠٠٠		

وفى أول يناير ١٩٩٤ إتفق الشركاء على تعديل الهيكل المالى للشركة بزيادة رؤوس أموال الشركاء وفقا للشروط التالية :

١-تعديل نسبة توزيع الارباح والخسائر بينهم لتصبح ٢:٢:١ على التوالى .

٢- زيادة رأسمال الشركة إلى ٣٧٥٠٠٠ جنيها يتقاسمها الشركا بنسبة توزيع الأرباح والخسائر .

٣- إعادة تقدير أصول وخصوم الشركة . وقد أسفرت عملية إعادة التقدير عن الآتى :

*. قدرت الاراضى والمبانى بمبلغ ١٢٥٠٠٠ جنيها ، والآلات بمبلغ ١٣٥٠٠٠ جنيها ، والسيارات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيها .

* تقرر إعدام دين قدره ٢٥٠٠ على أحد العملاء وتكوين مخصص ديون مشكوك فيها بواقع ١٠٪ من رصيد العملاء.

* تبين أنه توجد ضرائب مستحقة على الشركة قيمتها ٧٥٠٠جنيها لم تكن مثبتة فى سجلات الشركة .

. تقدر شهرة المحل بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيها .

٤-يتم إستكمال الزيادة فى رؤوس أموال الشركاء نقداً .

المطلوب : إجراء قيود اللازمة لإثبات التعديلات التى إتفق عليها الشركاء وتصوير الميزانية العمومية للشركة مباشرة بعد التعديل فى ظل كل من الحالتين التاليتين :

* إتفاق الشركاء على إظهار الاصول وشهرة المحل بالقيمه التقديرية المتفق عليها.

* إتفاق الشركاء على عدم إظهار الاصول وشهرة المحل بالقيم التقديرية المتفق عليها .

إظهار الاصول وشهرة المحل بالقيم التقديرية :

قيود اليومية لإثبات التعديلات :

		من مذكورين	٩٤/١/١
٣٥٠٠٠		ح/ الأراضى والمبانى	
٢٥٠٠٠		ح/ الآلات والمعدات	
٣٠٠٠٠		ح/ شهرة المحل	
	٩٠٠٠٠	إلى ح/ أ. خ . إعادة التقدير	
		إثبات الزيادة فى قيم الأصول	
٢١٠٠٠		من ح/ أ.خ . إعادة التقدير	٩٤/١/١
		إلى مذكورين	
	٧٥٠٠	ح/ السيارات	
	٢٥٠٠	ح/ العملاء (ديون معدومة)	
	٣٥٠٠	ح/ مخصص د . م . فيها	
	٧٥٠٠	ح/ الضرائب المستحقة	
		إثبات النقص فى بعض الأصول وزيادة بعض الإلتزامات	

ويتم توزيع ربح إعادة التقدير بين الشركاء بنسبة ٤:٣:٣ على التوالى ، وهذه النسبة هى نسبة التوزيع القائمة عند البدء فى تعديل أسس التوزيع والهيكل المالى للشركة . ويتم تحديد أرباح أو خسائر إعادة التقدير من خلال تصوير حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير على النحو التالى .

ح/ أرباح وخسائر إعادة التقدير

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٧٥٠٠	الى ح/ السيارات	٣٥٠٠٠	من ح / اراضى ومبانى
٢٥٠٠	الى ح/ العملاء (د.م.)	٢٥٠٠٠	من ح /آلات ومعدات
٣٥٠٠	الى ح/ م.د. . فيها	٣٠٠٠٠	من ح /شهرة المحل
٧٥٠٠	الى ح/ ضرائب مستحقة		
٢٧٦٠٠	الى ح/ راسمال ابراهيم		
٢٠٧٠٠	الى ح/ راسمال شوقى		
٢٠٧٠٠	الى ح/ راسمال حسام		
٩٠٠٠٠		٩٠٠٠٠	

وبذلك يكون قيد التوزيع كما يلى :

		البيان	التاريخ
٦٩٠٠٠		من ح/ أ.خ.إعادة التقدير	٩٤/١/١
		الى مذكورين	
	٢٧٦٠٠	ح/ رأسمال الشريك إبراهيم	
	٢٠٧٠٠	ح/ رأسمال الشريك شوقى	
	٢٠٧٠٠	ح/ رأسمال الشريك حسام	
		إقفال ربح إعادة التقدير فى رأس المال	

ويتم تحديد مقدار الزيادة النقدية فى رأسمال كل شريك من خلال مذكرة تسوية رؤوس أموال الشركاء التى تتضمن أرصدة حسابات رؤوس الأموال والإضافات لرؤوس الأموال من أرباح التقدير . وتكون زيادة رأس المال نقدا هى المتمم الحسابى فى تلك المذكرة كما يلى .

البيان	ممدوح	كمال	نبيل	إجمالي
رأس المال قبل الزيادة	٩٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
أرباح إعادة التقدير	٢٧٦٠٠	٢٠٧٠٠	٢٠٧٠٠	٦٩٠٠٠
زيادة نقدية (متمم)	٣٢٤٠٠	٦٩٣٠٠	٤٣٠٠	١٠٦٠٠٠
رأس المال بعد الزيادة	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	٣٧٥٠٠٠

وبذلك يكون قيد سداد زيادة رأس المال نقداً كما يلي :

١٠٦٠٠٠		من حـ/ البنك	٩٤/١/١
		إلى مذكورين	
	٣٢٤٠٠	حـ/ رأسمال الشريك ممدوح	
	٦٩٣٠٠	حـ/ رأسمال الشريك كمال	
	٤٣٠٠	حـ/ رأسمال الشريك نبيل	
		إثبات زيادة رأس المال نقداً	

وتكون الميزانية العمومية للشركة بعد التعديل علي النحو التالي :

٣٠٠٠٠		شهرة المحل	١٥٠٠٠٠	رأسمال ممدوح
١٢٥٠٠٠		أراضي ومباني	١٥٠٠٠٠	رأسمال كمال
١٣٥٠٠٠		الات ومعدات	٧٥٠٠٠	رأسمال نبيل
٤٠٠٠٠		سيارات	١٠٠٠٠٠	دائنون
٣٢٥٠٠		أثاث وتجهيزات	٧٥٠٠٠	أوراق دفع
٤٠٠٠٠		بضاعة	٧٥٠٠	ضرائب مستحقة
	٣٥٠٠٠	عملاء ومدينون		
٣١٥٠٠	٣٥٠٠	- مخصص د.م. فيها		
١٢٣٥٠٠		نقدية بالخزينة والبنك		
٥٥٧٥٠٠			٥٥٧٥٠٠	

عدم إظهار الأصول وشهرة المحل بالقيم التقديرية:

فى هذه الحالة يتم تسوية الآثار الناجمة عن تعديل أسس توزيع الارباح والخسائر على حقوق الشركاء فى الأرباح والخسائر الرأسمالية من خلال مذكرة تسوية الأرباح الرأسمالية . ولتحقيق ذلك يتم الآتى :

١- حصر الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الضمنية التى حققتها الشركة فى ظل تطبيق أسس التوزيع القائمة . ويتم ذلك بموجب الجدول التالى :

البيان	جنيها
ربح إعادة تقدير الأراضى والمبانى	٣٥٠٠٠
ربح إعادة تقدير الآلات والمعدات	٢٥٠٠٠
قيمة شهرة المحل	٣٠٠٠٠
جملة الأرباح الرأسمالية	٩٠٠٠٠
خسارة إعادة تقدير السيارات	٧٥٠٠
الديون المعدومة عند التقدير	٢٥٠٠
الديون المشكوك فيها عند التقدير	٣٥٠٠
الضرائب المستحقة	٧٥٠٠
جملة الخسائر الرأسمالية	٢١٠٠٠
صافي الربح (الخسارة) الرأسمالية	٦٩٠٠٠

وعلى ذلك تكون مذكرة التسوية على النحو التالى :

البيان	إجمالى	ممدوح	كمال	نبيل
التوزيع وفقاً للأسس القائمة	٦٩٠٠٠	٢٧٦٠٠	٢٠٧٠٠	٢٠٧٠٠
التوزيع وفقاً للأسس الجديدة	٦٩٠٠٠	٢٧٦٠٠	٢٧٦٠٠	١٣٨٠٠
التسوية	٠,٠٠	٠,٠٠	(٦٩٠٠)	٦٩٠٠

وعلى ذلك تتم تسوية رؤوس أموال الشركاء وفقا لأسس التعديل المتفق عليها بموجب مذكرة تسوية تتضمن تسوية الأرباح والخسائر الرأسمالية السابقة وكذلك تعديل رؤوس أموال الشركاء على النحو التالى :

البيان	ممدوح	كمال	نبيل	إجمالى
رأس المال قبل الزيادة	٩٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
تسوية أ.خ.رأسمالة	٠,٠٠	(٦٩٠٠)	٦٩٠٠	٠,٠٠
زيادة نقدية (متمم)	٦٠٠٠٠	٩٦٩٠٠	١٨١٠٠	١٧٥٠٠٠
رأس المال بعد الزيادة	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	٣٧٥٠٠٠

وبذلك تكون قيود اليومية اللازمة لإثبات التعديل على النحو التالى :

٦٩٠٠		من حـ/ رأسمال الشريك كمال إلى حـ/ رأسمال الشريك ممدوح تسوية الأرباح غير الظاهرة بين الشركاء	٩٤/١/١
	٦٩٠٠		
١٧٥٠٠٠		من حـ/ البنك إلى مذكورين	٩٤/١/١
	٦٠٠٠٠	حـ/ رأسمال الشريك ممدوح	
	٩٦٩٠٠	حـ/ رأسمال الشريك كمال	
	١٨١٠٠	حـ/ رأسمال الشريك نبيل إثبات زيادة رأس المال نقدا	

وتكون الميزانية العمومية للشركة بعد التعديل كما يلى

الميزانية العمومية فى

أول يناير ١٩٩٤ (بعد التعديل)

٩٠٠٠٠		أراضى ومبانى	١٥٠٠٠٠	رأسمال ممدوح
١١٠٠٠٠		آلات ومعدات	١٥٠٠٠٠	رأسمال كمال
٤٧٥٠٠		سيارات	٧٥٠٠٠	رأسمال نبيل
٣٢٥٠٠		أثاث وتجهيزات	١٠٠٠٠٠	دائنون
٤٠٠٠٠		بضاعة	٧٥٠٠٠	أوراق دفع
٣٧٥٠٠		عملاء ومدينون		
١٦٢٥٠٠		نقدية بالخزينة والبنك		
٥٥٠٠٠٠			٥٥٠٠٠٠	

الفصل الثانى

المحاسبة عن انضمام شريك جديد

Admission of New Partner

٣/٢/١ مقدمة

يعتبر انضمام شريك جديد الى شركة قائمة تعديلا لعقد الشركة حيث يتعين إبراز عقدجديد عند موافقة الشركاء على انضمام شريك أو شركاء جدد الى شركتهم ، من اجل أستمرار النشاط لاقتصادى ، للشركة التى تنقضى صفتها القانونية نتيجة التغير فى الشركاء .

وقد يثار تساؤل هام هو ما اذا كان ينبغى تقويم أصول الشركة كوحدة أقتصادية- حيث طالما تم تصفية الشركة قانونا وتم نقل أصولها الى وحدة قانونية جديدة – فانه يتعين اعادة تقويم هذه الاصول كما لو كان قد تم بيع تلك الاصول الى هذه الوحدة – أو الشركة – الجديدة ، الا انه من ناحية أخرى يمكن القول بان مجرد التغيير فى الملكية القانونية للشركة لايؤثر ولا توجد له علاقة باستمرارية نشاط الشركة ، ولذا لا يوجد هناك أى اساس أو هدف من وراء عملية اعادة تقويم اصول الشركة ، من ذلك يتضح ان المعالجة المحاسبية طبقا لوجهه النظر الاولى تتبع مدخل الوحدة القانونية ، حيث انه يلزم اعادة التقييم عند التغيير فى الشكل القانونى للشركة ، اما وجهه النظر الثانية فهى تتبع مدخل الوحدة الاقتصادية حيث لا توجد حاجة لاعادة تقويم اصول الوحدة ، طالما لم يحدث أى توقف أو تغيرات فى نشاط الشركة الاقتصادى .

فى هذا الجزء سوف يتم دراسة كلا من الطريقتين لان كلاهما يتبع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، حيث يطلق اسم اجراء الشهرة على الطريقة المحاسبية التى

تقوم على اساس اعادة تقويم الاصول ، واسم اجراء المكافأة على الطريقة المحاسبية التى تقوم على اساس القيم الدفترية للاصول كاساس لتحديدحصص الشركاء فى الشركة الجديدة .

هذا وتوجد وسيلتان لانضمام شريك جديد للشركة ، حيث قد يقوم بشراء حصه شريك أو شراء حصص عدد من الشركاء الحاليين (الاحلال)بعد موافقة الشركاء الحاليين الاخرين ، أو من خلال تقديم استثمارات أضافية الى راس مال الشركة التى تؤدى الى زيادة كل من عدد الشركاء فى الشركة وراس المال المستثمر فيها (الاضافة). ويجب فى كل من الحالتين أقفال السجلات المحاسبية للشركة الحالية أستعدادا لاعادة تكوين الشركة وتنفيذ الاتفاق الجديد بين الشركاء بخصوص حصصهم فى راس المال وتوزيع أنصبتهم فى ارباح وخسائر الشركة ، ومع ذلك فان المعالجة المحاسبية تختلف باختلاف طريقة أنضمام الشريك الجديد ، حيث لاتكون هناك أى استثمارات جديدة فى راس مال الشركة ، عندما يقوم الشريك الجديد مباشرة بشراء حصة احد الشركاء الحالين ، بينما تكون هناك أضافة الى راس المال المستثمر فى الشركة عندما ينضم الطرف الجديد الى الشركة من خلال المساهمة بحصة جديدة الى راس المال الحالى .

٣/٢/٢ المحاسبة عن انضمام شريك بشراء حصة قائمة

اذا حصل شريك جديد على حق ملكية من شريك أو اكثر من الشركاء القدامى مع دفع المقابل للشريك مباشرة Aquisition of an interest by direct payment to one or mon partners تسجل العملية بتخفيض حساب راس مال الشريك أوالشركاء الاصليين (البائعين) مع فتح حساب راس مال للشريك الجديد بجعله دائنا بنفس القيمة ، ويعنى ذلك ان الشركة ذاتها لم تحصل على ايه أصول ، وانما أقتصرت العملية على المبادلة بين الشركاء أنفسهم دون تأثير على أصول الشركة .

فهذه الطريقة لاتخرج عن كونها انتقال ملكية من الشركاء الاصليين الى

الشريك الجديد ، فهى لم تؤثر على راس مال الشركة ، ولكنها تؤدى الى نقص راس مال احد الشركاء بمقدار الحصة المتنازل عنها الى الشريك الجديد وزيادة راس مال الشريك الجديد بنفس القيمة .

وتتمثل المعالجة المحاسبية لتلك العملية على النحو التالى :-

		من ح/ راس مال الشريك الاصلى
		إلى ح / رأس مال الشريك الجديد
		تنازل الشريك الاصلى عن جزء اوكل حصته للشريك جديد

مثال

نبيل واحمد شريكين فى شركة تضامن (شركة بترا للسياحة)، وكان راس مالها ١٠٠٠٠٠ جنيه موزع على كل منهما بالتساوى ،كما انهما يقتسمان الارباح والخسائر بالتساوى، وقد باع احمد نصف حصته بعد موافقة الشريك نبيل الى الشريك صفوت .

المطلوب تسجيل التغيير فى الملكية ، علما بأنه قد تم الاتفاق فيما بينهم على ان يكون توزيع الارباح والخسائر بنسبة ٥٠ ٪، ٢٥ ٪، ٢٥٪

٢٥٠٠٠		من ح/ راس مال احمد
	٢٥٠٠٠	الى ح/ راس مال الشريك صفوت
		أثبات تحويل نصف راس مال الشريك احمد الى الشريك طارق

وفى المثال السابق قام الشريك الجديد (صفوت) بالدفع مباشرة الى الشريك الاصلى (الشريك احمد)ولا يتم أثبات ذلك بالدفاتر - حيث يكتفى بكتابة مذكرة حسب شرح القيد السابق .

من هذا المثال يبدو وجود توافق فى حصص راس مال الشركاء ونسبة توزيع ارباح وخسائر الشركة قبل وبعد انضمام الشريك صفوت للشركة ، ويمكن كذلك أستنتاج ان قيمة صافى أصول الشركة القديمة صحيحة ومطابقة للاتفاق الجديد بين الشركاء الثلاثة ، وذلك حيث ان موافقة الشريك صفوت على دفع ٢٥٠٠٠ جنيه للشريك احمد مقابل ٢٥٪ من راس مال الشركة والارباح التى ستتحقق مستقبلا ماهى الادليلا على موافقته على تقويم صافى اصول الشركة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه (٢٥٠٠٠ ÷ ٢٥ ٪) وحيث ان صافى اصول الشركة قبل أنضمام الشريك الجديد تبلغ ١٠٠٠٠٠جنيه فلا توجد الحاجة هنا لاعادة تقديم الاصول .

وقد يقوم الشريك الجديد (صفوت) بايداع مقابل حصته فى خزينه الشركة على ذمه الشركاء - ويتم اثبات القيد على النحو التالى :-

٢٥٠٠٠		من حـ/ النقدية بالخزينة
	٢٥٠٠٠	الى حـ/ جارى الشريك احمد
		إيداع الشريك (صفوت) مقابل $\frac{١}{٢}$
		حصة الشريك احمد فى خزينة الشركة

هذا وقد يكون المبلغ المدفوع من الشريك الجديد (صفوت) مقابل نصف حصة الشريك احمد يوازى القيمة الدفترية - أى ٢٥٠٠٠ج ، وقد يكون أقل أو اكبر من ذلك . وهناك أحتمال أخر ان تتم تلك الصفقة بدون تحديد قيمة لها (سعر لها)، ويحدث ذلك اذا كان الشريك احمد قدم هذا الجزء من الشركة كمنحه او هدية للشريك صفوت

بدون مقابل ، وبصرف النظر عن الشروط التى تمت بها هذه العملية بين الشريكين احمد وصفوت ، فان الامر لا يتطلب سوى تسجيل قيد اليومية الموضح أنفا.

ولمزيد من التفسير حول ما تنطوى عليه عملية دخول شريك جديد ، يفترض ان راس مال الشريك نبيل مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ، بينما كان راس مال الشريك احمد يبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه ، على الرغم من انهما يقتسمان الارباح والخسائر الناتجة عن نشاط الشركة بالتساوى . ويفترض أيضا انهما وافقا على أنضمام الشريك صفوت مقابل مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه يدفع مباشرة للشريك نبيل ، ومنح الشريك الجديد نصف حصه الشريك نبيل فى راس مال الشركة واستمرار عمليات الشركة بدون اعادة تقويم صافى اصولها . على ان يتم توزيع الارباح والخسائر المستقبلة بنسبة ٢٥ ٪، ٥٠٪، ٢٥٪ على كل من الشريك نبيل وأحمد وصفوت على التوالى . وفيما يلى أيضاح لحصص الشركا ءفى راس مال الشركة ونسبة توزيع الارباح والخسائر عليهم قبل وبعد أنضمام الشريك الجديد :

	الشركة الحاليه			الشركة الجديدة		
	الاستثمارات		الارباح٪	الاستثمار		الارباح ٪
الشريك نبيل	١٠٠٠٠٠ج	$\frac{٥}{٩}$	٥٠٪	٥٠٠٠٠	$\frac{٥}{١٨}$	٢٥٪
الشريك احمد	٨٠٠٠٠ج	$\frac{٤}{٩}$	٥٠٪	٨٠٠٠٠	$\frac{٨}{١٨}$	٥٠٪
الشريك صفوت				٥٠٠٠٠	$\frac{٥}{١٨}$	٢٥٪
	١٨٠٠٠٠ج			١٨٠٠٠٠		

ولا يمكن فى تلك الحالة أستنتاج دقة تقويم أصول الشركة من واقعة سداد ٥٠٠٠٠ جنيه لشراء نصف حصة راس مال الشريك نبيل ، وذلك نظرا لان هذا المبلغ

يقابل $\frac{٥}{١٨}$ من راسمال الشركة بينما يعطى الشريك الجديد نسبة ٢٥٪ من الارباح المستقبلة ، واذا أتفق الشركاء على اعادة تقويم صافى أصول الشركة ، فيجب ان يتم ذلك بناء على اساس آخر بخلاف مقدار النقدية التى قام بدفعها الشريك صفوت للشريك نبيل ، هذا ويفضل استخدام خبير مثمن لتحديد القيمة السوقية لصافى الاصول- ويتعين تناول المشاكل المحاسبية عن إنضمام شريك بشراء حصة من الشركاء القدامى فى ظل أفتراضين مختلفين :- هما الاتفاق على استخدام القيمة الدفترية - او ما تعرف بالمحاسبة عن مكافأة الشركاء ، والاتفاق على اعادة تقويم الاصول - او ما يقصد به المحاسبة عن الشهرة .

٣/٢/٢ الاتفاق على استخدام القيمة الدفترية ،للحاسبة على مكافأة الشركاء

فاذا أتفق الشركاء على عدم أعادة تقويم صافى أصول الشركة وان يساهم كل من الشريك نبيل واحمد بالتساوى فى راس مال الشريك الجديد (صفوت) ، فإنه يجب أثبات ذلك بالقيد التالى :-

٤٥٠٠٠		من حـ/ راس مال الشريك نبيل
٤٥٠٠٠		من حـ/ راس مال الشريك احمد
	٩٠٠٠٠	الى حـ/ راس مال الشريك أحمد

وحيث ان كل من الشريكين قد ساهم بالتساوى فى حصة راس مال الشريك الجديد وان كل منهما سيحصل على نفس النصيب من ارباح الشركة أو خسائرها ، فإنه من المنطق ان يتم توزيع النقدية المقدمة من الشريك صفوت بالتساوى بين الشريك نبيل

والشريك احمد ويترتب على ذلك ان كل شريك يحصل على مبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقدا زيادة عن مقدار مساهمته فى راس مال الشريك صفوت (٥٠٠٠٠ جنيه ـ ٤٥٠٠٠ جنيه)، وتمثل الزيادة نصف مقدار الاصول غير المثبتة فى دفاتر الشركة (٢٠٠٠٠ جنيه) والتى سيصبح للشريك الجديد الحق فى الاستفادة منها عند توزيع ارباح الشركة.

وفيما يلى تلخيص لاصدة حسابات راس مال الشركاء فور انضمام الشريك صفوت.

أرصدة حسابات راس المال

	القيمة الدفترية	راس المال المحول	راس المال بعد التحويل
الشريك نبيل	١٠٠٠٠٠ جهه	(٤٥٠٠٠) جنيه	٥٥٠٠٠ جنيه ٣٠,٦٪
الشريك احمد	٨٠٠٠٠ جنيه	(٤٥٠٠٠) جنيه	٣٥٠٠٠ ج ١٩,٤٪
الشريك صفوت	—	٩٠٠٠٠ جنيه	٩٠٠٠٠ ج ٥٠٪
	١٨٠٠٠٠ جنيه		١٨٠٠٠٠ جنيه

واذا رغب كل من الشريك نبيل والشريك احمد ان تتساوى نسب حصصهم فى راس مال الشركة الجديدة مع نسب توزيع ارباحها المستقبلة ،يجب ان يحصل الشريك نبيل على مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه ويحصل الشريك احمد على مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه من مقدار النقدية المدفوعة بواسطة الشريك صفوت ،ويتم أثبات تلك العملية على الوجه التالى:-

		من مذكورين
٥٥٠٠٠		حـ/ راس مال الشريك نبيل
٣٥٠٠٠		حـ/ راس مال الشريك احمد
	٩٠٠٠٠	الى حـ/ راس مال الشريك صفوت

ويتم حساب مبالغ راس المال المحول الى حساب الشريك الجديد عن طريقة تنزيل مبلغ ٤٥٠٠٠جنيه الذى يمثل الرصيد المطلوب لراس مال كل شريك من الشريكين الاصليين (٢٥٪ × ١٨٠٠٠٠ جنيه) من الرصيد الحالى لحسابهما (١٠٠٠٠٠ جنيه رصيد حساب الشريك نبيل ، ٨٠٠٠٠ جني رصيد حساب الشريك احمد) ، ويتسلم كل من الشريكين الاصليين مبلغ ٥٠٠٠ جنيه عن مقدارحصتهما فى تكوين راس مال الشريك الجديد - صفوت .

وفيما يلى ملخص لارصدة حسابات راس المال الشركاء فور انضمام الشريك صفوت : -

أرصدة حسابات راس المال

	القيمة الدفترية	راس المال المحول	راس المال بعد التحويل
	القيمة الدفترية	راس المال المحول	راس المال بعد التحويل
الشريك نبيل	١٠٠٠٠٠ ج	٤٥٠٠٠ جنيه	٤٥٠٠٠ ج ٢٥٪
الشريك احمد	٨٠٠٠٠ ج	٣٤٠٠٠ جنيه	٤٥٠٠٠ ج ٢٥٪
الشريك صفوت	ــــ	٩٠٠٠٠ جنيه	٩٠٠٠٠ ج ٥٠٪
	١٨٠٠٠٠		١٨٠٠٠٠ج

ويجب التأكد على انه ليس عن الاهمية بمكان ان يعاد تقويم أصول الشركة عندما يتقدم شريك جديد بشراء حصه فى راس مال شركة قائمة ، انما يجب ان يتم توجيه الاهتمام الاساسى الى تحقيق العدالة بين كافة الشركاء فى عملية توزيع حصص راس مال الشركة (وتحويل الحصص من الشركاء القدامى الى الشركاء الجدد) وتحديد نصيب كل منهما فى الارباح او الخسائر المستقبلة وتوزيع النقدية المحصلة من الشريك الجديد إلى الشركاء القدامى ، ويكون الهدف من هذا هو المساواه فى المعاملة بين كل الشركاء بصرف النظر عما اذا تم إعادة تقويم أصول الشركة ام لا ، وبالرغم من عدم توافر الدليل الكافى لتأكيد ضرورة اعادة تقديم صافى اصول الشركة . الا ان اعادة تقويم تلك الاصول على اساس القيمة التى دفعها الشريك الجديد يساعد فى تحديد مقدار حصة راس مال الشريك الجديد بقيمة تعادل قيمة الاستثمار النقدى المدفوع للشركاء الاصليين ، فعل سبيل المثال كان رصيد حساب راس مال الشريك صفوت يساوى مقدار النقدية التى دفعها للشريكين نبيل واحمد طبقا لطريقة اعادة تقيم صافى اصول الشركة ، هذا بينما وصلت حصته فى راس مال الشركة ٩٠٠٠٠ ج فقط تحت استخدام القيمة الدفترية ، ومن المزايا الاخرى لاعادة تقويم الاصول سهولة حساب قيمة حصص راس المال المحول الى الشريك الجديد ، وكذلك توزيع النقدية المحصلة بين الشركاء القدامى وذلك نظرا لانه يتم حساب تلك الحصص وتحديد نسبة توزيع النقدية بعد عمل التسويات اللازمة لاثبات قيمة الشهرة او القيمة السوقية لاصول المنشأة (وبالتأكيد حساب الارصدة الجديدة لحسابات رؤوس اموال الشركاء القدامى).

٣/٢/٢ الاتفاق على اعادة تقويم الاصول - المحاسبة عن الشهرة

حيث قد يتفق الشركاء الاصليين والشريك الجديد على ضرورة فحص سجلات دفاتر الشركة واعادة تقويم (تقدير) اصول وخصوم الشركة وبالتالى تعديل راس المال للشركاء الاصليين وذلك قبل تحديد حصة الشريك الجديد ، حيث قد تكون تلك الاصول

مقومة فى الدفاتر باكثر او أقل من قيمتها الحقيقية نتيجة عدم عمل المخصصات اللازمة او نتيجة لوجود التزامات محتملة ، وفى حالة الاتفاق على اعادة التقويم فان ما يقدمه الشريك الجديد سيتعادل بطبيعة الامر مع نصيبه فى صافى اصول الشركة بعد الانضمام .حيث يفترض ان راس مال كل من الشريك نبيل والشريك احمد فى شركة بترا للسياحة يبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه و ٨٠٠٠٠ جنيه على التوالى ، وانهما يقتسمان ارباح وخسائر الشركة بالتساوى ، وقد وافقا على انضمام الشريك صفوت للشركة مقابل دفع ١٠٠٠٠٠ جنيه للشريكين الاخرين ، وقد تم الاتفاق كذلك على ان تكون حصة الشريك صفوت فى راس مال الشركة ٥٠ ٪ وان يحصل على ٥٠٪ من الارباح المستقبلة ، ويحصل كل من الشريك نبيل والشريك احمد على ٢٥٪ من الارباح .

ويترتب على ذلك الاتفاق بعد الاستفسارات التى تتعلق بتقويم صافى اصول الشركة الحالية ، وتحويل حصص راس المال الى الشريك الجديد الشريك صفوت من حصص كل من الشريكين الحاليين (نبيل واحمد) ، وطريقة توزيع المبلغ المدفوع عن طريق الشريك الجديدللشريكين الحاليين ، ويمكن استنتاج القيمة السوقية لصافى اصول الشركة الحالية بناء على الاتفاق بين الشركاء بان يحصل الشريك صفوت على ٥٠٪ من كل من راس المال والارباح المستقبلة مقابل ١٠٠٠٠٠ جنية ، تلك القيمة السوقية التى تعادل ٢٠٠٠٠٠ ج (١٠٠٠٠٠ ج ٥٠٪) ، وبناء على ذلك يجب اثبات الفرق بين القيمة الدفترية لصافى اصول الشركة (١٨٠٠٠٠ ج - صافى راس المال المستثمر بواسطة الشريكين الحاليين) والقيمة الجديدة المتفق عليها بموجب عقد أنضمام الشريك الجديد ٢٠٠٠٠٠ على النحو التالى :-

٢٠٠٠٠		من حـ/ الشهرة (٢٠٠٠٠٠ ج - ١٨٠٠٠٠ ج)
		الى مذكورين
	١٠٠٠٠	حـ/ راس مال الشريك نبيل (٢٠٠٠٠ × ٥٠٪)
	١٠٠٠٠	حـ/ راس مال الشريك احمد (٢٠٠٠٠ × ٥٠ ٪)

من القيد السابق يتضح انه تم توزيع تلك الزيادة فى قيمة صافى اصول الشركة بنسبة ٥٠٪ لكل شريك ، وهى النسبة المتفق عليها فى عقد الشركة الاصلى لتوزيع الارباح والخسائر ، وقد أفترض فى المثال السابق ان تلك الزيادة لاترجع الي وجود ارتفاع فى القيمة السوقية للاصول القابلة لتحديد الذاتية ولذلك أستخدام حساب الشهرة ليعكس قيمة الارتفاع فى تلك الاصول ، اما اذا ادت عملية اعادة التقويم الى تعديل القيم الدفترية سواء بالزيادة او النقص) لبعض الاصول الملموسة سواء كانت متداولة او غير متداولة لتعكس قيمتها الحقيقية الجارية ، فيجب ادخال تلك التعديلات فى حسابات تلك الاصول المختصة وتعديل أرصدتها . وقد أصبح رصيد حساب راس مال الشريك نبيل واحمد بعد تلك العملية ١١٠٠٠٠ ج ، ٩٠٠٠٠ ج على التوالى ، واذا اتفق الشركاء الثلاثة على ان يشترك كل من الشريك نبيل واحمد بالتساوىٍ فى تكوين حصه الشريك صفوت ، فانه يتم أثبات ذلك الاتفاق على الوجه التالى :-

		من مذكورين
٥٠٠٠٠		حـ/ راس مال الشريك نبيل
٥٠٠٠٠		حـ/ راس مال الشريك احمد
	١٠٠٠٠٠	الى حـ/ راس مال الشريك صفوت

وبناء على ذلك الاتفاق - فانه من المنطقى ان يتم توزيع المبلغ المدفوع نقدا بواسطة الشريك صفوت على الشريكين الاخرين بالتساوى (٥٠٠٠٠ ج نقدا لكل شريك.

وفيما يلى ملخص ارصدة حسابات راس مال الشركاء الثلاثة :-

أرصدة حسابات راس المال

	قبل اعادة التقويم	اعادة التقويم	بعد اعادة التقويم	راس المال المحول	راس المال بعد التحويل	
الشريك نبيل	١٠٠٠٠٠ج	١٠٠٠٠ج	١١٠٠٠٠ج	(٥٠٠٠٠ج)	٦٠٠٠٠	٣٠٪
الشريك احمد	٨٠٠٠٠ج	١٠٠٠٠ج	٩٠٠٠٠ج	(٥٠٠٠٠ج)	٤٠٠٠٠	٤٠٪
الشريك صفوت	—	—	—	١٠٠٠٠٠ج	١٠٠٠٠٠	٥٠٪
	١٨٠٠٠٠ج	٢٠٠٠٠ج	٢٠٠٠٠٠ج		٢٠٠٠٠٠ج	

ويكون من الافضل ان يساهم الشريكان نبيل واحمد فى تكوين راس مال الشريك الجديد بنسبة ينتج عنها تعادل نسبة حصة لكل منهما فى راس المال مع نسبة كل منهما فى ارباح الشركة الجديدة وهى ٢٥٪ كل من الشريكين نبيل واحمد و ٥٠٪ للشريك صفوت ، ويتم ذلك من خلال مساهمة الى الشريك نبيل بنسبة ٦٠٪ والشريك احمد بنسبة ٤٠٪ فى راس مال الشريك صفوت والتى يتم حسابها على النحو التالى:-

	الاجمالى	نبيل	احمد	صفوت
الحصة الحالية فى راس المال	٢٠٠٠٠٠ج	١١٠٠٠٠ج	٩٠٠٠٠ج	—
الحصص التى تحقق النسبة المستهدفة	٢٠٠٠٠٠ج	٥٠٠٠٠ج	٥٠٠٠٠ج	١٠٠٠٠٠ج
مساهمة الشركاء		(٦٠٠٠٠ج)	٤٠٠٠٠ج	١٠٠٠٠٠ج
نسبة مساهمة الشركاء		٦٠٪	٤٠٪	

ويتم اعداد القيد الاتى لاثبات راس مال الشريك صفوت

		من مذكورين
٦٠٠٠٠		حـ/ راس مال الشريك نبيل
٤٠٠٠٠		حـ/ راس مال الشريك احمد
	١٠٠٠٠٠	الى حـ/ راس مال الشريك صفوت

وفيما يلى ملخص لارصده حسابات راس مال الشركاء طبقا للاقتراض السابق (٢٥٪ ، ٢٥٪ ، ٥٠٪)

أرصدة حسابات راس المال

	قبل اعادة التقويم	اعادة التقويم	بعد اعادة التقويم	راس المال	راس المال بعد التحويل	٪
الشريك نبيل	١٠٠٠٠٠ج	١٠٠٠٠ ج	١١٠٠٠٠ج	(٦٠٠٠٠ج)	٥٠٠٠٠ ج	٢٥٪
الشريك احمد	٨٠٠٠٠ج	١٠٠٠٠ج	٩٠٠٠٠ ج	(٤٠٠٠٠ج)	٥٠٠٠٠ج	٢٥٪
الشريك صفوت	—	—	—	١٠٠٠٠٠ج	١٠٠٠٠٠ج	٥٠٪
	١٨٠٠٠٠ج	٢٠٠٠٠ج	٢٠٠٠٠٠ج		٢٠٠٠٠٠ج	

وتجدر الاشارة الى انه يتم توزيع مقدار الفرق بين القيمة الدفترية لصافى اصول الشركة الاصلية (قبل أنضمام الشريك صفوت)، قيمتها السوقية (٢٠٠٠٠٠ ج) الذى يبلغ ٢٠٠٠٠ج(٢٠٠٠٠٠ ج - ١٨٠٠٠٠ ج ،)على اساس نسبة توزيع الارباح والخسائر الاصلية المتفق عليها بين هذين الشريكين (الشريك نبيل والشريك صفوت) . ولاتوجد اى علاقة بين نسبة توزيع الارباح والخسائر القديمة وبين نسبة توزيع الارباح والخسائر الجديدة المتفق عليها بين الشركاء الثلاثة .

مثال عملى

نبيل واحمد شريكان فى شركة بترا للسياحة (شركة تضامن) يقتسمان الارباح والخسائر بالتساوى ، وقد كان المركز المالى للشركة فى ١٩٩٤/١٢/٣١ على النحو التالى :-

				راس المال
٤٠٠٠٠	تركيبات وديكورات		١٠٠٠٠٠	نبيل
١٥٠٠٠	أثاث		٥٠٠٠٠	احمد
١٥٠٠٠	الات ومعدات	١٥٠٠٠٠		
		٣٢٠٠٠		ارباح مرحلة
١٨٠٠٠	مدينون	٨٠٠٠		دائنون
٨٧٠٠٠	بنك	٤٠٠٠		أوراق دفع
٢٠٠٠٠	خطاب ضمان			
١٩٥٠٠٠		١٩٥٠٠٠		

وقد طلب د صنفوت الانضمام الى الشركة - وبتلك المناسبة أتفق الشركاء على ما يلى :-

١- أعادة تقويم اصول وخصوم الشركة - وعن طريق أنتداب خبيرتم التوصل الى قيم الاصول الحقيقية على النحو التالى :-

التركيبات والديكورات ٢٠٠٠٠ جنيه ، الاثاث ١٠٠٠٠ جنيه ، الالات والمعدات ٢٠٠٠٠ جنيه.

٢- أتفق كل من الشريك نبيل واحمد على التنازل عن نصف حصتهم فى صافى اصول الشركة بعد اعادة تقويمها للشريك صفوت مقابل ١٠١٥٠٠ جنيه - تدفع نقدا فى البنك على ذمة الشريكين الاصلين.

المطلوب اجراء قيود اليومية اللازمة فى شركة بترا للسياحة .

تمهيد

فيما يلى الخطوات التى يجب أتباعها عند أثبات انضمام شريك بعد اعادة تقويم أصول وخصوم الشركة :-

- فتح حساب اعادة تقويم الاصول والخصوم - يثبت فيه الزيادة او النقص الناتج عن اعادة التقدير ، ويتم أقفال ناتج حساب اعادة التقدير بين الشركاء الاصليين وحدهم بنسبة توزيع الارباح والخسائرحسب المتفق عليه

-يتم تقسيم الارباح والخسائر المرحلة (الاحتياطات العامة) على الشركاء القدامى دون الشريك الجديد ، حيث يتم ترحيل نصيب كل شريك الى الحساب الجارى لكل شريك.

- أثبات عملية تنازل الشركاء الاصليين عن جزء من حصصهم عن طريق جعل راس المال مدينا بمقدار الحصة المتنازل عنها وحساب راس مال الشريك الجديد دائنا بنصف تلك القيمة .

-أثبات ما قدمه الشريك الجديد مقابل شراء حصته - حسب ما تقدم .

الحل

قيود اليومية

٣٠٠٠٠		من حـ/ اعادة التقدير
		الى مذكورين
	٢٠٠٠٠	حـ/ تركيبات وديكورات
	٥٠٠٠	حـ/ اثاث
	٥٠٠٠	حـ/ الات ومعدات
		(أثبات النقص فى الاصول)
٢٠٠٠٠		من مذكورين
١٠٠٠٠		راس مال الشريك نبيل
		راس مال الشريك احمد
	٣٠٠٠٠	الى حـ/ اعاده التقدير
		(ترحيل رصيد حـ/ اعادة التقدير الى حساب راس مال الشريكين نبيل واحمد)

٣٣٠٠٠		من حـ/ الارباح المرحلة
		الى مذكرين
	٢٢٠٠٠	حـ/ راس مال الشريك نبيل
	١١٠٠٠	حـ/ راس مال الشريك أحمد
		ترحيل الارباح المرحلة الى حساب راس مال الشريكين
		من مذكورين
٧٦٠٠٠		حـ/ راس مال الشريك نبيل
٢٥٥٠٠		حـ/ راس مال الشريك احمد
	١٠١٥٠٠	الى حـ/ راس مال الشريك صفوت
		تنازل الشريك نبيل والشريك احمد عن نصف حصتهم للشريك صفوت
١٠١٥٠٠		من حـ/ الخزينة
		الي مذكورين
	٧٦٠٠٠	حـ/ جارى الشريك نبيل
	٢٥٥٠٠	حـ/ جارى الشريك احمد
		قيمة ما دفعه الشريك صفوت لحساب الشريكين نبيل واحمد سدادا للحصه التى تنازل له عنها .

٣/٢/٣ المحاسبة عن انضمام شريك عن طريق أضافة راس مال جديد

يمكن أنضمام شريك جديد لشركة قائمة من خلال تقديم أستثمارات نقدية أوعينية جديدة فى راس مال الشركة ، اومن خلال تقديم خدماته او مهاراته التى تساهم فى أهداف الشركة ، ويتم فى تلك الحالة تصفية الشركة قانونيا وتسجيل أستثمارات الشريك الجديد طبقا للاتفاق الجديدبين الشركاء ، وكما تم اتباعه فى حالة سداد الشريك لحصة قائمة ، قد يتفق الشركاء على اعادة تقويم صافى اصول الشركة القائمة او أستخدام القيمة الدفترية لتلك الاصول لتحديد حصص كل شريك فى راس مال الشركة الجديدة ، فاذا كان مقدار أستثمارات الشريك الجديد يدل على ان قيمة صافى أصول الشركة القديمة ،كما وردت بقائمة المركز المالى تقل عن قيمتها الحقيقية ، فانه يجب ان يتم تقويم كافة اصول الشركة الجديدة على اساس أستثمارات ذلك الشريك الجديد ، اما اذا زادت حصة راس المال الممنوحه للشريك الجديد مقابل أستثماراته الجديدة فى الشركة ، وانه قد تم اثبات قيمة أصول الشركة القابلة لتحقيق ذاتيها على اساس قيمتها الجارية فانه يمكن استنتاج ان الشريك الجديد قد استقدم شهرة لنشاط الشركة الاقتصادى ، وفى تلك الحالة يتم تقويم كافة اصول الشركة الجديدة على اساس راس المال المستثمر فى الشركة القديمة ، ويتضح من ذلك انه يتم تحديد قيمة الشركة الجديدة على اساس الادلة الواردة من خلال مقدار الاستثمار المقدم من الشريك الجديد ، وحيث انه تم تحديد قيمة كل اصل من اصول الشركة القابلة لتحديد الذاتية على حده على اساس القيمة السوقية المقدرة بواسطة خبير مثمن ، فمن المعقول أفتراض انه قد تم أثبات قيمة تلك الاصول فى السجلات على أساس القيمةالسوقية المقدرة عن طريقة الخبير المثمن ،فمن المعقول أفتراض انه تم اثبات قيمة تلك الاصول فى السجلات على اساس القيمة السوقية .

وبافتراض ان ارصدة حسابات راس مال كل من الشريكين نبيل واحمد كانت ٨٠٠٠٠ ج وانهما يتقاسمان الارباح والخسائر بالتساوى ، وقد أتفقا على انضمام الشريك الجديد صفوت بحصة تعادل $\frac{١}{٣}$ راس مال الشركة واستلام $\frac{١}{٣}$ الارباح أوالخسائر المستقبلة مقابل أستثمار ٨٠٠٠٠ جنيه فى راس مال الشركة .

من المثال السابق يتضح ان حصة الشريك الجديد ($\frac{١}{٣}$ راس المال) تعادل مقدار الاصول التى قام باستثمار ها فى الشركة (١٦٠٠٠٠ ج + ٨٠٠٠٠ ج ÷ ٣)، وبالتالى فليس هناك حاجه لاعادة تقويم اصول الشركة على اعتبار ان تعادل حصته فى راس المال مع نسبة استثمارات فى اصول الشركة دليلا على الاتفاق فيما بينهم بشآن قيمة الشركة وعدم وجودشهرة جديدة بواسطة الشريك الجديد ، حيث يتم اثبات تلك العمليات بجعل حساب النقدية مدينا بمبلغ ٨٠٠٠٠ ج، وحساب راس مال الشريك الجديد صفوت دائنا بنفس القيمة .

مثال

نبيل واحمد شريكين فى شركة تضامن ، وكان رصيد حسابى راس مال منهما ١٥٠٠٠٠ جنيه ، ويوزع صافى الربح بينهما بنسبة ٢:١ ، وقد رغب الشريك صفوت فى الانضمام للشركة عن طريق تقديم عقاراً سيستخدم فى التوسع فى نشاط الشركة ، وقد وافق الشريكان نبيل واحمد على دخول صفوت كشريك مقابل أستثماره العقار الذى يمتلكه على ان يوزع صافى ربح الشركة بين الشركاء بنسبة ٢:١:٢ .

المطلوب إجراء قيود اليومية اللازمة علما بأن

- القيمة الدفترية لاصول الشركة تتساوى مع قيمتها العادلة الجارية .
- تكلفة العقار التاريخية المملوك للشريك صفوت ٧٠٠٠٠ جنيه ، بينما تبلغ قيمتها العادلة الجارية عند انضمامه للشركة مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه .

الحل قيود اليومية

١٠٠٠٠٠		من حـ/ العقار
	١٠٠٠٠٠	الى حـ/ راس مال الشريك صفوت
		أثبات انضمام الشريك صفوت الى الشركة

ويلاحظ ان حساب راس مال الشريك صفوت يبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ،فى حين ان جملة راس مال الشريكين الاصليين يبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه أى ان حقوق ملكية الشريك صفوت تعادل ٤٠٪ من اجمالى حقوق ملكية الشركة (١٠٠٠٠٠+ ٢٥٠٠٠٠ جنيه) ، ويعنى ذلك ان توزيع صافى الربح بين الشركاء الثلاثة بنسبة ٢:١:٢ يتساوى مع نسبة كل منهم فى راس المال .

وقد تتعقد حالات انضمام الشريك الجديد عن المثال السابق - حيث تصعب المعالجة المحاسبية باختلاف حصة راس مال الشريك الجديد عن قيمة أستثماراته فى أصول الشركة ، حيث توجد عدة حالات أربعة هى حاله الاتفاق غلى أعادة تقويم الاصول مع أثبات الشهرة القائمة أو الاتفاق على اعادة تقويم الاصول مع اثبات الشهرة المستقدمة ،الاتفاق على أستخدام القيمة الدفترية للاصول مع عدم اثبات الشهرة القائمة ، الاتفاق على استخدام القيمة الدفترية للاصول مع عدم اثبات الشهرة المستقدمة ،و يمكن أن يتم ذلك من خلال دراسة الحالتين التاليتين هما :- السماح باثبات شهرة أو منح مكافأه الى الشركاء القدامى ، أو منح مكافأة او الاعتراف بشهرة للشريك الجديد :-

٣/٢/٣/١ السماح باثبات شهرة أو منح مكافأة الى الشركاء القدامى

فاذا كانت الشركة مربحة فقد يتمسك الشركاء القدامى على تخصيص جزء من استثمار الشريك الجديد كمكافأة لهم او تسجيل شهرة مقابل زياده رؤوس اموالهم ، وقد يوافق الشريك الجديد على مثل تلك الشروط مقابل المنافع التى يتوقع اكتسابها من أنضمامه الى شركة ذات مقدرة مرتفعة على تحقيق الارباح .

أ- أستخدام القيمة الدفترية وعدم اثبات الشهرة القائمة

او ما يعرف بحالة حصول الشركاء القدامى على مكافأة Bonus allowed to existing partners ، بعبارة أخرى يلزم انه يقوم الشريك الجديد بتعويض الشريكين الاصليين بما يقابل نصيبه فى الشهرة والتى تعتبر هنا مكافأة للشريكين الاصليين .

وللايضاح يفترض ان على شعراوى وميشيل أسكندر شريكين فى شركة تضامن باسم شركة مكتب مصر الدولى للسياحة - وكان حساب راس مال كل منهما ٥٠٠٠٠ جنيه ، يوزع صافى الربح بينهما بالتساوى (علما بان القيمة الدفترية الاصول الشركة تتساوى تقريبا مع قيمتها الجارية العادلة).

وقد وافق الشريكان على انضمام الشريك أشرف غريب مقابل قيمة حق الثلث فى ملكية الشركة وحق الربع فى صافى الربح مقابل أستثمار مقدار ١٢٠٠٠٠ جنيه.

نتيجة للذلك يصبح أجمالى أصول الشركة مبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه (١٨٠٠٠٠+١٢٠٠٠٠ جنيه) ، وطبقا لقيد اليومية التالى بخصص ثلث راس المال للشريك الجديد أشرف مع منح مكافأة مقدارها ٢٠٠٠٠ جنيه للشريكين على وميشيل توزع عليهما بحق النصف وفقا لشروط توزيع صافى الربح التى تتضمنها عقد الشركة على النحو التالى :-

البيان		
من حـ/ النقدية		١٢٠٠٠٠
الى مذكورين		
حـ/ راس مال الشريك على	١٠٠٠٠	
حـ/ راس مال الشريك ميشيل	١٠٠٠٠	
حـ/ راس مال الشريك أشرف	١٠٠٠٠٠	
أثبات أستثمار الشريك أشرف مقابل منحه حق الثلث فى ملكية الشركة مع توزيع مكافأة مقدارها ٢٠٠٠٠ جنيه بحق النصف بين الشريكين الاصليين		

ويمكن توضيح تعويض الشريكين الاصليين عن قيمة الشهرة التى سوف يحصل عليها الشريك الجديد - اشرف على النحو التالى :-

	على	ميشيل	اشرف
توزيع المكافأة قبل انضمام اشرف بنسبة ١:١	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	—
توزيع المكافأة بعد انضمام اشرف بنسبة	٦٦٦٧	٦٦٦٧	٦٦٦٦
الزيادة (او النقص) فى نصيب كل شريك فى المكافأة	(٣٣٣٣)	(٣٣٣٣)	٦٦٦٦

من الملخص السابق يتضح ان الشريك أشرف سوف يشارك فى اصل غيرمثبت بالدفاتر (الشهرة - المكافأة) ، وعليه ان يعوض كل من الشريكين الاخرين بقيمة نصيبه فى هذا الاصل .

وفى تلك الحالة تم زيادة أصول الشركة بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه نقدا مع زيادة أرصدة حسابات راس مال كل من الشريك على والشريك ميشيل بمبلغ يؤدى الى تماثل أرصدة حسابات راس مال الشركاء الثلاثة فى الشركة الجديدة وحصول الشريك الجديد على حصه تعادل $\frac{1}{3}$ راسمالها [(١٠٠٠٠٠ جنيه أصول الشركة الاصلية + ١٢٠٠٠٠ جنيه أستثمارات جديدة قدمها الشريك الجديد) × $\frac{1}{3}$] ، ويمثل مقدار الاضافة الى حصص الشركاء الاصليين - والتى يطلق عليها اسم مكافأة Bonus الفرق بين حصة الشريك الجديد فى راس مال الشركة الجديدة (١٠٠٠٠٠ جنيه) ومبلغ الاستثمارات الجديدة التى قدمها للشركة (١٢٠٠٠٠ جنيه) . ويوضح الجدول التالى ملخص عملية أنضمام الشريك الجديد فى ظل هذا الافتراض :-

أرصدة حسابات راس المال

	القيمة الدفترية	الاستثمارات الجديدة	رؤوس الاموال بعد الاستثمارات
الشريك على	٩٠٠٠٠ج	١٠٠٠٠ج	١٠٠٠٠٠ج $\frac{1}{3}$
الشريك ميشيل	٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠ $\frac{1}{3}$
الشريك أشرف	-	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠ج $\frac{1}{3}$
	١٨٠٠٠٠ ج	١٢٠٠٠٠ ج	٣٠٠٠٠٠ ج

ب – فى حالة أثبات شهرة للشركاء القدامى

بفرض انه فى المثال السابق- أستثمر الشريك اشرف مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه فى الشركة ، ولكنه حصل على حساب راس مال مقداره ١٠٠٠٠٠ جنيه فقط ، وهو ما يعادل ثلث حق الملكية فى الشركة ، وقد يفضل الشريك أشرف ان يجعل حساب راس ماله دائنا بجمله المبلغ الذى دفعه فعلا ومقداره ١٢٠٠٠٠ جنيها ويمكن تحقيق هذا الشرط على ان تظل حصة الشريك الجديد فى راس مال الشركة بحق الثلث ، وفى تلك الحالة يجب ان تسجل شهرة Goodwill فى السجلات المحاسبية على ان يزداد بقيمتها حساب راس مال الشريكين القدامى بحق النصف فاذا افترض انه قد تقرر منح الشريك الجديد حق الثلث فى ملكية الشركة بما يعادل ١٢٠٠٠٠ جنيه ، فيعد ذلك مؤشرا على ان أجمالى راس مال الشركة مقداره ٣٦٠٠٠٠ جنيه ، وان اجمالى راس مال الشريكين القدامى يجب ان يعادل ٢٤٠٠٠٠ جنيه (٣٦٠٠٠٠ جنيه × $\frac{٢}{٣}$) ولان مجموع حساب راس مال الشريكين القدامى مقداره ١٨٠٠٠٠ جنيه ، فعندئذ يلزم زيادة صافى اصول الشركة عند دخول الشريك الجديد بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وفقا للقيد التالى :-

البيان	دائن	مدين
من مذكورين		
حـ/ النقدية		١٢٠٠٠٠
حـ/ الشهرة		٦٠٠٠٠
الى مذكورين		
حـ/ راس مال الشريك على	٣٠٠٠٠	
حـ/راس مال الشريك ميشيل	٣٠٠٠٠	
حـ/ راس مال الشريك أشرف	١٢٠٠٠٠	
أثبات أستثمار الشريك أشرف مقابل منحه حق الثلث فى ملكية الشركة ، مع أثبات شهرة وزعت قيمتها بالتساوى بين الشريكين الاصليين .		

من خلال هذا القيد يتم تسجيل الاستثمارات الجديدة للشريك أشرف فى الشركة مقابل حصته فى $\frac{1}{3}$ راس مال الشركة ، ويوضح الجدول التالى ملخص لعمليه أنضمام الشريك الجديد .

أرصدة حسابات راس المال

	قبل اعادة التقويم	اعادة التقويم	بعد اعادة التقويم	الاستثمار الجديد	راس المال بعد الاستثمار
الشريك على	٩٠٠٠٠ج	٣٠٠٠٠ج	١٢٠٠٠٠ج	—	١٢٠٠٠٠ج $\frac{1}{3}$
الشريك ميشيل	٩٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠ج	—	١٢٠٠٠٠ $\frac{1}{3}$
الشريك أشرف	--	--	--	١٢٠٠٠٠ج	١٢٠٠٠٠ $\frac{1}{3}$
	١٨٠٠٠٠ج	٦٠٠٠٠ج	٢٤٠٠٠٠ج	١٢٠٠٠٠ج	٣٦٠٠٠٠ج

جـ- موازنة بين اسلوب المكافأة والشهرة

عندما يستثمر الشريك الجديد مبلغ أكبر من القيمة الدفترية لحق الملكية الذى حصل عليه ، فعاده ما تسجل العملية بمنح مكافأة للشركاء القدامى . يتميز هذا الاسلوب بما يلى :-

١- انه يحقق ميزة الالتزام بمبدأ التكلفة .

٢- انه ينظر الى شركة الاشخاص كوحدة محاسبية مستمرة .

٣- ان الاسلوب البديل الذى يقضى باثبات الشهرة التى تظهر ضمنيا بنتيجة تسجيل المبلغ المستثمر بواسطة الشريك الجديد يعتبرا اسلوب غير ملائم طبقا لما يلى:-

أ- ان استخدام اسلوب الشهرة يعد بديلا لاسلوب تقويم الاصول وفقا لقيمها العادلة الجارية المقدرة والذى يتنافى مع اساس التكلفة (حيث ان الشهرة . التى سجلت فى المثال السابق ومقدارها ٦٠٠٠٠ جنيه لم تدفع بواسطة الشركة) ، بل هى ظهرت ضمنيا نتيجة أثبات المبلغ المستثمر بواسطة الشريك الجديد ومنحه حق الثلث فى ملكية الشركة

ب- هناك عدة صعوبات عملية تحيط أستخدام اسلوب الشهرة ، حيث يترتب على تسجيل الشهرة توجيه انتقادات للقوائم المالية التى تصورها الشركة ، وقد يؤدى ذلك الى قيام الشركة باستنفاد قيمة الشهرة ، فضلاً عن ذلك فى حالة التصفية من المحتمل ان تعالج الشهرة كخسارة .

بوجه عام يمكن القول بان النتيجة النهائية لجميع الشركاء ستكون واحدة سواء تم أستخدام اسلوب المكافأة او اسلوب الشهرة - الا انه يفترض وجود شرطين هامين هما:-

١- ان تكون حصه الشريك الجديد فى صافى الربح مساويه للنسبة المئوية التى يحصل عليها فى حقوق ملكية صافى الشركة وقت أنضمام للشركة .

٢- ان يحصل الشركاء القدامى على حصتهم فى صافى الربح بنفس النسبة المقررة فى عقد الشركة الاصلى .

ويلاحظ ان هذين الشرطين قد تحققا فى المثال السابق - حيث يحصل الشريك الجديد على الثلث سواء فى حق ملكية صافى الاصول أو الارباح ويحصل الشريكين القديمين على نفس الحصة من صافى الربح سواء قبل او بعد أنضمام الشريك الجديد للشركة . ويفترض ان الشركاء على وميشيل واشرف اتفقوا على توزيع صافى الربح بنسبة ٤٠٪، ٤٠٪ ، ٢٠٪ على التوالى ، وفى مجال المقارنة بين اسلوب الشهرة

واسلوب المكافأة ، يتضح ان اسلوب الشهرة يحقق منفعة للشريك أشرف بينما تضر الشريكين علي وميشيل كما يتضح من خلال الجدول التالى :-

مقارنة اسلوب الشهرة والمكافأة

بيان	الشريك على	الشريك ميشيل	الشريك أشرف	الأجمالى
أرصدة راس المال				
عند استخدام اسلوب المكافأة	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠ جنيه
أرصدة راس المال عند أستخدام اسلوب الشهرة	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠ جنيه
استنفاد الشهرة بنسبة ٤٠٪ ٤٠٪ ٢٠٪	(٢٤٠٠٠)	(٢٤٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(٦٠٠٠٠)
أرصدة راس مال بعد أستنفاذ الشهرة	٩٦٠٠٠	٩٦٠٠٠	١٠٨٠٠٠	٣٠٠٠٠٠ جنيه

من الملاحظ ان احد الشرطين اللازمين لتعادل النتائج من أستخدام أى من أسلوب المكافأة والشهرة لم يتحقق ، فحصه الشريك الجديد أشرف لا تساوى حصته فى صافى الاصول ، فالحصة المفترضه للشريك الجديد فى صافى الربح هى ٢٠٪ بينما حصته فى صافى الأصول تعادل الثلث ، وقد تسبب أستخدام أسلوب الشهرة عند ادخال الشريك الجديد أشرف ثم استنفادها الى تحويل مبلغ ٨٠٠٠ جنية (١٠٨٠٠٠ جنيه-١٠٠٠٠٠ جنيه) من حساب راس مال الشريكين القديمين على وميشيل الى الشريك الجديد أشرف ، خلاصه القول إذا كانت حصه الشريك الجديد فى صافى الربح تقل عن حصته فى صافى الاصول ، فعندئذ سوف يستفيد هذا الشريك من أستخدام اسلوب الشهرة، وفى المثال السابق أفترض ان القيمة الدفترية لاصول الشركة الاصلية تعادل قيمتها العادلة الجارية تماما ، ومع ذلك فإذا تم الاقتراب من الواقع سيتضح ان بعض عناصر أصول الشركة سوف تزداد قيمتها الجارية بدرجة كبيرة

اذا ما قورنت بقيمتها الدفترية - ومثال ذلك ارتفاع قيمة الاراضى والعقارات اذا كانت الشركة قد حصلت عليهما من فترة طويلة . ويمكن ابراز ذلك من خلال المثال التالى :-

مثال

تبلغ القيمة الدفترية لصافى اصول شركة على و ميشيل مبلغ ١٨٠٠٠٠ جنيه ،بينما كانت القيمة الجارية عند دخول الشريك أشرف تقدر بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه وبافتراض ان الشريك أشرف سيحصل على حق ملكية ثلث الشركة مقابل أستثمار مقداره ١٢٠٠٠٠ جنيه، والسؤال الذى يثار هنا - هو ما أثر رفع قيمة صافى الاصول من ١٨٠٠٠٠ جنيه الى ٢٤٠٠٠٠ مع أضافه الزيادة فى حساب راسمال الشريكين القديمين .

فى تلك الحالة سوف لايتطلب الامر استخدام طريقة المكافأة او الاعتراف بالشهرة عند تسجيل أنضمام الشريك أشرف ليحصل على حق ملكية الثلث فى الشركة مقابل أستثمار مقداره ١٢٠٠٠٠ جنيه ، لان هذا الاستثمار يعادل ثلث أجمالى راس المال تماما ٣٦٠٠٠٠ جنيه (٢٤٠٠٠٠ جنيه + ١٢٠٠٠٠ جنيه).

عادة ما يكون التمسك بالتكلفة فى شركات التضامن كأساس لتقويم الاصول اكثر ملائمة عندما توجد شروط معينة ، وتتمثل هذه الشروط فى ارتباط نسبه توزيع الربح بحصة ملكية كل شريك ، وان لاتكون نسبة توزيع الربح موضوعا للتغيير، فإذا لم يوجد هذين الشرطين - عندئذ يمكن القول بان استخدام اسلوب تقويم الاصول وفقا لقيمتها الجارية العادلة تحقق المساواه بين الشركاء فى شركات التضامن .

٣/٢/٤- منح مكافأة او الاعتراف بشهرة للشريك الجديد

قد يسعى الشركاء القدامى فى احد شركاء الاشخاص القائمة الى ادخال شريك جديد ، وقد يكون مرد ذلك حاجه الشركة الى سيولة ، أو ان يكون للشريك الجديد

مهارات أو علاقات قوية بعملاء السياحة بالخارج ، وحتى تضمن الشركة قبول الشريك الجديد الانضمام اليها فقد تعرض عليه شروط مغرية ، مثل منحه حصة فى راس المال اكبر من المبلغ الذى يستثمره ، ويكون ذلك مقابل مكافأة للشريك الجديد او الاعتراف بشهرة لذلك الشريك ، ويمكن أيضاح ذلك على النحو التالى :-

٣/١/٤/١ - منح مكافأة للشريك الجديد

بافتراض ان على وميشيل شريكين فى شركة تضامن - وكان حساب راس مال كل منهما ١٠٥٠٠٠ جنيه ، ويوزع صافى الربح بينهما بالتساوى ، وقد عرضا الشريكين على اشرف الانضمام الى الشركة مقابل أستثمار مقداره ٦٠٠٠٠، حيث ان الشركة ترغب فى الاستفادة من مهارات اشرف وأتصالاته القوية بالعملاء ، مما قد سيهيئ الفرصة للشركة للنمو ، وقد اضاف الشريك اشرف مبلغ مستثمر بمقدار ٦٠٠٠٠ جنيه الى راس المال الموجود ومقداره ٢١٠٠٠٠ جنيه ، هنا سيكون اجمالى راس المال ٢٧٠٠٠٠ جنيها ، وسيكون حصه الشريك أشرف فى هذا المبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه بما يعادل ثلث حق الملكية . ويعنى ذلك ان حساب راس مال الشريك الجديدصفوت سوف يزداد عما أستثمره بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ، ويعتبر ذلك المبلغ بمثابة مكافأة من الشريكين القديمين الى الشريك الجديد ، حيث ان صافى الربح كان يوزع بين الشريكين القديمين بالتساوى ، فقد تم تحميلهما بقيمة المكافأة بحق النصف لكل منهما ، وفيما يلي قيد اليومية المرتبط بانضمام الشريك الجديد .

٦٠٠٠٠		من مذكورين
		حـ/ النقدية
١٥٠٠٠		حـ/ راس مال الشريك على
١٥٠٠٠		حـ/ راس مال الشريك ميشيل
	٩٠٠٠٠	الى حـ/ راس مال الشريك اشرف
		أثبات أنضمام الشريك أشرف مع منحة مكافأة مقدارها ٣٠٠٠٠ جنيه من كل من الشريكين على وميشيل

من خلال القيد السابق تم أثبات حصه راس مال الشريك الجديد (أشرف) مع تخفيض ارصدة حسابات راس مال الشركاء الاصليين بمبلغ يتساوى (٣٠٠٠٠ ج ÷ ٢) مع زيادة أصول الشركة الجديدة بمقداره ٦٠٠٠٠ جنيه . ويوضح الجدول التالى ملخص لعملية أنضمام الشريك الجديد فى ظل هذا الافتراض:-

أرصدة حسابات راس المال

	القيمة الدفترية	الاستثمارات الجديدة	رؤوس الاموال بعد الاستثمارات
الشريك على	١٥٠٠٠٠ ج	(١٥٠٠٠ ج)	٩٠٠٠٠ ج $\frac{١}{٣}$
الشريك ميشيل	١٠٥٠٠٠	(١٥٠٠٠ ج)	٩٠٠٠٠ ج $\frac{١}{٣}$
الشريك أشرف	—	٩٠٠٠٠ ج	٩٠٠٠ ج $\frac{١}{٣}$
	٢١٠٠٠٠ ج	٦٠٠٠٠ ج	٢٧٠٠٠٠

٣/٢/٤/٢ الاعتراف بشهرة للشريك الجديد

بافتراض ان الشريك أشرف كان يمتلك منشأة ناجحة ، هنا قد يكون مجرد أنضمامه الى شركة على وميشيل بمثابة أستثمار جيد على الرغم من انه قد لايدفع أى نقدية ،فاذا أستخدمت نفس بيانات المثال السابق ، حيث كان راس مال كل من على وميشيل بمبلغ ١٠٥٠٠٠جنيه ، وبأفتراض انهما وافقا على أنضمام الشريك أشرف مع منحه حق ملكية ثلث صافى الربح وثلث الشركة .

وبافتراض ان منشأة أشرف تشتمل على صافى اصول ملموسة وغير ملموسة

مقدارها ٦٠٠٠٠ جنيه ، وحيث ان منشآة اشرف تحقق ارباح مرتفعة فقد تم الاتفاق بين الشريكين القائمين والشريك الجديد على تقويم شركة الاخير بمبلغ ١٠٥٠٠٠ جنيه وفقا لقيمتها الجارية ، وبناءاً على تلك الافتراضات يتم إيضاح قيد اليومية المرتبط بدخول الشريك الجديدعلى النحو التالي:-

		من مذكورين
٦٠٠٠٠		صافى الاصول
٤٥٠٠٠		الشهرة
	١٠٥٠٠٠	إلى ح/ راس مال الشريك أشرف
		أثبات أنضمام الشريك أشرف مع الاعتراف بشهرة للمنشأة الخاصة به والتى أستثمرها فى شركة على وميشيل .

ولاشك فان الاعتراف بالشهرة كجزء من أستثمار الشريك الجديد لم يمكن ان يتم الا اذا كان أستثمار الشريك الجديد ينطوى على منشأة قائمة لها قدره مرتفعة على تحقيق الارباح ، اما اذا كان أنضمام الشريك الجديد تم عن طريق أستثمار نقدى ، واذا كانت الحصة الممنوحة له فى راس المال اكبر من المبلغ الذى أستثمره ، عندئذ يجب ان يسجل الفرق كمكافأة للشريك الجديد من الشريكين القديمين او تقويم الاصول الملموسة بتخفيضها الى ما يعادل قيمتها الجارية العادلة ، وبمقتضى ذلك القيد السابق يصبح راس مال الشركة الجديدة ٣١٥٠٠٠جنيه (٢١٠٠٠٠ جنيه حصص الشركاء الاصليين و ١٠٥٠٠٠ حصة الشريك الجديد)وكذلك قيمة صافى اصولها (٢١٠٠٠٠ أصول

الشركة الاصلية + ٦٠٠٠٠ ج أصول قدمها الشريك الجديد بالاضافة الى ٤٥٠٠٠ ج شهره (اصل غير ملموس قام بتقديه الشريك الجديد للشركة ، وفيما يلى ملخص أنضمام الشريك الجديد :-

أرصدة حسابات راس المال

	القيمة الدفترية	الاستثمارات الجديدة مضافا اليها الشهرة	رؤوس الاموال بعد الاستثمارات الجديدة	
الشريك على	١٠٥٠٠٠ ج	—	١٠٥٠٠٠ ج	$\frac{1}{3}$
الشريك نبيل	١٠٥٠٠٠	—	١٠٥٠٠٠	$\frac{1}{3}$
الشريك أشرف	—	١٠٥٠٠٠ ج	١٠٥٠٠٠	$\frac{1}{3}$
	٢١٠٠٠٠ ج	١٠٥٠٠٠ ج	٣١٥٠٠٠ ج	

٣/٢/٤/٣ مقارنة بين أجراءات المحاسبة البديلة المرتبطة بانضمام شريك

ان اتباع اجراءات اعادة تقويم الاصول (وحساب شهرة الشركة)او عدم اعادة تقويها (وحساب مكافأة الشركاء) ما هما الا طريقتين مختلفتين لتسجيل التغيرات فى حصص ملكية شركاء التضامن عند تقديم شريك جديد راس مال أضافى للاستثمارفى عمليات الشركة القائمة . وبغرض تحديد ما اذا كانت الشهرة أو المكافأة تخص الشركاء الاصليين ام الشريك الجديد ، يجب تحليل أستثمارات الشريك الجديد

فى ظل اجراءات عدم تقويم الاصول (المكافأة) ، حيث يتم تحديد مقدار راس مال الشريك الجديد من خلال ضرب نسبة حصة راس مال هذا الشريك المتفق عليها فى مجموع الاستثمارات فى أصول الشركة الممثلة فى قيمة أصول الشركة الاصلية مضافا اليها قيمة الاستثمارات الجديدة التى قدمها الشريك الجديد .ويمكن بيان هذا التحليل على النحو التالى:-

١- اذا كانت استثمارات الشريك الجديد = حصه الشريك الجديد فى مجموع الاستثمارات ، من ثم لايوجد هناك شهرة او مكافأة .

٢ - اذا كانت أستثمارات الشريك الجديد > حصة الشريك الجديد فى مجموع الاستثمارات ، من ثم يمنح الشركاء الاصليون مكافأة اوشهره عندما يعاد تقويم أصول الشركة .

٣ - اذا كانت أستثمارات الشريك الجديد < حصة الشريك الجديد فى مجموع الاستثمارات ، من ثم يمنح الشريك الجديد مكافأة او شهرة عندما يعاد تقويم أصول الشركة .

٣/٢/٥ مشاكل عمليه

عن المحاسبة عن أنضمام شريك

عمرو صدقى وعلى بهنساوى شريكان فى شركة تضامن (وسمتها شركه المبتكرات للسياحه) ، يقضى عقد تكوين الشركة على توزيع الارباح والخسائر طبقا للقواعد الأتيه :-

١- حساب فائدة على حصه الشريك فى راس المال بمعدل ١٠٪ سنويا .

٢- حساب فائدة على ارصدة الحسابات الجارية أول بمعدل ٨٪ سنويا .

٣- حساب فائدة على مسحوبات الشريك بمعدل ٦٪سنويا .

٤- يتقاضى الشريك عمرو صدقى مرتبا شهريا مقداره ٥٠٠ جنيه نظير ادارته واشرافه على الشركة.

وقد رغب الشريك وجيه اباظه فى الانضمام للشركة فى ٩٤/٧/١ على اساس شراء حصته من الشريك عمرو تعادل ربع حقوقه فى الشركة ، وحصته من الشريك على تعادل ثلث حقوقه فى الشركه - بعد ان يتم اعاده تقويم قيم عناصر المركز المالى للشركة فى هذا التاريخ .

وقد تم اعداد حسابات ختاميه ومركز مالى عن الفتره من ٩٤/١/١ حتى ٩٤/٦/٣٠ وفيما يلى ارصده تلك الحسابات :-

ارصدة مدينة		ارصدة دائنة	
عقارات	١٤٠٠٠٠	حصة الشريك عمرو فى راس المال	١٢٠٠٠٠
اثاث	٤٠٠٠٠	حصة الشريك على فى راس المال	٨٠٠٠٠
بضاعة بالمخزن	٦٠٠٠٠	جارى الشريك على (اول المدة)	١٠٠٠٠
مدينين	٤٦٠٠٠	الدائنون	٧٦٠٠
نقدية	٨٠٠٠٠	مخصص اهلاك المبانى	٥٠٠٠
جارى الشريك عمرو (ارصدة اول المدة)	١٠٠٠٠	مخصص اهلاك الاثاث	٢٥٠٠٠
مسحوبات الشريك عمرو (متوسط	١٠٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها	١١٠٠٠
تاريخ السحب ٤ شهور)	١٦٠٠٠	صافى ارباح الفترة من ٩٤/١/١ الى	٣٢٤٠٠
مسحوبات الشريك على (متوسط تاريخ	٢٤٠٠	٩٤/٦/٣٠	
السحب ٥ شهور)			
مرتب الشريك عمرو			

وقد تم أنتداب خبير لاعاده تقويم قيم عناصر المركز المالى ، حيث أعد تقريراً انتهى الى اجراء عده تعديلات على القيم الدفتريه لعناصر اصول وخصوم المركز المالى - وقد وافق الشريكان على تلك التعديلات وفيما يلى هذه التعديلات :

البند	التعديل بالتخفيض	التعديل بالزيادة
عقارات		٢٠٠٠٠
مخصص اهلاك مبانى		٢٠٠٠
اثاث	٤٠٠٠	
مخصص اهلاك اثاث	١٠٠٠	
بضاعة بالمخزن		٢٠٠٠٠
مدينون	٢٠٠٠	
مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	٧٠٠٠	

المطلوب

١- اعداد حساب التوزيع والحسابات الجاريه للشريكين عمرو صدقى وعلى البهنساوى .

٢- اعداد حساب اعاده التقدير (ويوزع رصيد هذا الحساب بالتساوى بين الشريكين) .

٣- اعداد المركز المالى للشركة عقب أنضمام الشريك وجيه أباظه مباشره .

ح/ التوزيع

		الى ح/ فائدة راس المال	٣٢٤٠٠		من ح/ الارباح والخسائر
	٦٠٠٠	عمرو			من ح/ فائدة المسحوبات
		١٢٠٠٠٠ × ١٠/١٢ × ١/٢		٢٠٠	عمرو
	٤٠٠٠	سامي			١٠٠٠٠ × ٦/١٠٠ × ٤/١٢
		٨٠٠٠٠ × ١٠/١٢ × ١٠/١٢		٢٠٠	سامى
١٠٠٠٠					١٦٠٠٠ × ٦/١٠٠ × ٥/١٢
٢٠٠٠		الى ح/مرتب الشريك	٦٠٠		
		عمرو (٥٠٠ × ٦)			
٤٠٠		الى ح/فائدة الحساب	٤٠٠		من ح/ فائدة الحساب
		الجارى المدين)			الجارى الدائن
		١٠٠٠٠ × ٦/١٠٠ × ٦/١٢			١٠٠٠٠ × ٦/١٠٠ × ٦/١٢
٢٠٠٠					
		رصيد			
٣٣٤٠٠			٣٣٤٠٠		
١٠٠٠٠					
		الى ح/جارى الشريك	٢٠٠٠٠		رصيد
١٠٠٠٠		عمرو			
		الى ح/جارى الشريك			
		على			
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠		

ح/ الحسابات الجارية للشركاء

عمرو	على	البيان
١٠٠٠٠		رصيد ٩٤/١/١
١٠٠٠٠	١٦٠٠٠	ح/ مسحوبات
٢٠٠	٤٠٠	ح/ فائدة المسحوبات
٤٠٠		ح/ فائدة الحساب الجارى المدين (على)
	٨٠٠٠	رصيد
٢٠٦٠٠	٢٤٤٠٠	

عمرو	على	البيان
	١٠٠٠	ح/ رصيد ٩٤/١/١
٦٠٠٠	٤٠٠٠	ح/ فائدة راس المال
٦٠٠		ح/مرتب مستحق
	٤٠٠	ح/فائدة الحساب الجارى الدائن
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	ح/ التوزيع
٤٠٠٠		رصيد
٢٠٦٠٠	٢٤٤٠٠	

ح/اعادة التقدير

المبلغ	البيان
٢٠٠٠	الى ح/ مخصص اهلاك مبانى
٤٠٠٠	الى ح/ الاثاث
٢٠٠٠	الى ح/ المدينين
٤٠٠٠٠	رصيد
٤٨٠٠٠	
٢٠٠٠٠	ح/ راس مال عمرو
٢٠٠٠٠	ح/ راس مال على
٤٠٠٠٠	

المبلغ	البيان
٢٠٠٠	الى ح/العقارات
١٠٠٠	الى ح/ مخصص اهلاك مبانى
٢٠٠٠	الى ح/ بضاعة بالمخزن
٧٠٠٠	الى ح/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
٤٨٠٠٠	
٤٠٠٠٠	رصيد
٤٠٠٠٠	

تحديد حقوق الشركاء

البيان	عمرو	على	وجيه
حصة راس المال ١/١/٩٤	١٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	
حساب جاري مدين ٣٠/٦/٩٤			
حساب جاري دائن ٣٠/٦/٩٤	٤٠٠٠	٨٠٠٠	
ح/ اعادة التقدير	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	
	١٣٦٠٠	١٠٨٠٠٠	
الحصة المتنازل عنها الشريك عمرو ١/٤	٣٤٠٠٠		٣٤٠٠٠
الحصة المتنازل عنها الشريك عمرو ١/٣		٣٦٠٠٠	٣٦٠٠٠
حقوق الشركاء عقب الانضمام	١٠٢٠٠٠	١٠٢٠٠٠	٧٠٠٠٠

المركز المالى عقب أنضمام الشريك وجيه

اصول ثابته			راس المال		
عقارت	١٦٠٠٠٠		الشريك عمرو	١٠٢٠٠٠	
(-)مخصص استهلاك	٥٢٠٠٠		الشريك على	٧٢٠٠٠	
		١٠٨٠٠٠	الشريك وجيه	٧٠٠٠٠	
اثاث	٣٦٠٠٠				٢٤٤٠٠٠
(-)مخصص استهلاك	٢٤٠٠٠				
		٤٠٠٠٠	دائنون		٧٦٠٠٠
اصول متداوله					
بضاعة		٨٠٠٠٠			
مدينون	٤٤٠٠٠				
(-)مخصص د.م	٤٠٠٠				
		٢٥٠٠٠			
نقدية		٨٠٠٠٠			
		١٥٠٠٠			٢٠٠٠٠٠
		٣٢٠٠٠٠			٣٢٠٠٠٠

الفصل الثالث

المحاسبة عن أنفصال شريك

Accounting for Retirement of a partner

٣/٣/١ مقدمة

رتب القانون أنقضاء شركة الاشخاص بوفاه أحد الشركاء او بالحجر عليه او افلاسه او اعساره ، غير انه يجوز للشركاء فى كافه تلك الحالات ان يقوموا بالنص فى عقد الشركة على الاتفاق على أستمرار الشركة تفاديا لحل شركة قد تكون ناجحة أوذات كيان اقتصادى - وحتى لايضار باقى الشركاء الذين يرغبون فى الاستمرار ، كذلك قد يحدث أن تنعدم الثقة بين أحد الشركاء وباقى الشركاء أثناء حياه الشركة ، أو قد يرغب أحد الشركاء فى التخارج والانفصال لاسباب خاصة .

ويقضى القانون بانتهاء الشركة أيضا بانسحاب أحد الشركاء متى كانت الشركة غير محددة المدة ، وان كان يمكن للشركاء أيضا الاتفاق فى عقد الشركتعلى أستمرارها في مزاولة نشاطها ، وفى تلك الحالة تستمر الشركة بين الباقيين من الشركاء ، وفى تلك الحالة يعتبر تخارج الشريك أنسحاب ينظمه القانون بحيث لايضار الغير من ذلك التخارج .(١)

---

(١) أوجب القانون على الشريك الراغب الانسحاب اعلان ارادته فى الانسحاب الى سائر الشركاء قبل حصوله والايكون انسحابه عن غش أو فى وقت غير ملائم فإذا جاء أنسحاب أحد الشركاء مخالفًا للشروط المتفق عليها فى عقد الشركة ودون موافقة الشركاء فقد يكون عرضه للمطالبة بتعويض باقى الشركاء عن الاضرار التى قد تلحق بهم من جراء هذا الانسحاب ، وفى تلك الحالة فإن ما قد يتقرر من تعويضات لصالح باقى الشركاء يمكن أن يستقطع من حقوق الشريك فى أموال الشركة والتى قد تتقرر له عند انفصاله .

وعندما ينفصل الشريك من الشركة لاى سبب من الاسباب الاختيارية أو بسبب الوفاه - ويتقرر قانونا بقاء الشركة واستمرارها فى اعمالها فان هذا الشريك المنفصل او ورثته يتقاضى نصيبه فى اموال الشركة وحقوق كاملة من اصول الشركة ، ويقدر نصيب الشريك فى أموال الشركة بحسب قيمته وقت الانسحاب ، وقد يرتب الشريك الراغب فى الانفصال موضوع بيع حصته الى أحد الشركاء المستمرين مع الشركة أو احد الاطراف الخارجية الذى يصبح شريكا جديدا منضماً للشركة بعد ذلك .بوجه عام عند أنفصال أو تخارج شريك توجد مشكلتين هامتين هما تحديد حقوق الشريك المنفصل وسداد تلك الحقوق من قبل الشركة أو الشركاء .

٢/٣/٣ تحديد حقوق الشريك المنفصل

Computation of the settlement price

قد يثار التساؤل عن ماهية القياس الملائم لحقوق الشريك المنفصل (أو ورثته) قبل الشركة التى أنفصل عنها ، من البديهى ان تتمثل هذه الحقوق فيما يلى :-

١- حصه هذا الشريك فى راس المال .

٢- نصيب الشريك فى الاحتياطات والارباح غير الموزعة .

٣- حصة الشريك فى الارباح والخسائر عن الفترة من تاريخ بداية الفترة المالية الحالية حتى تاريخ الانفصال .

٤- نصيب الشريك فى ارباح وخسائر اعادة التقويم .

٥- نصيب الشريك فى قيمة الشهرة المستترة .

٦- رصيد الحساب الجارى فى تاريخ الانفصال .

٧- قرض الشريك المنفصل والفوائد المستحقة عليه حتى تاريخ الانفصال .

٨- قيمة مايستحق للشريك من مرتبات ومكافأت حتى تاريخ الانفصال .

ولاشك انه قبل اجراء اى قياس محاسبى لتحديد حقوق الشريك المنفصل يتعين الرجوع الى عقد الشركة للتعرف على ما اذا كانت هناك شروط خاصه عند حساب المبلغ الواجب سداده للشريك المنفصل ، وقد تقضى تلك الشروط بضرورة تقويم الاصول بطريقة معينه او تقويم الشركة كوحدة مستمرة وفقا لقواعد محددة ، واذا لم يتضمن عقد الشركة شروطا تتعلق بكيفية تحديد حقوق الشريك المنفصل ، فيتم أتباع اسلوب معين - بناء على اتفاق الشركاء - لتحديد السعر العادل الذى يمنح للشريك المنفصل ، ويتم ذلك فى معظم الاحوال على اساس القيمة العادلة الجارية لصافى اصول الشركة ،

فاذا ظهرت مكاسب أو خسائر نتيجة وجود فروق فيما بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة الجارية يجب توزيعها على الشركاء طبقا لنسبة توزيع صافى الربح . وبعد الانتهاء من تحديد حق الشريك المنفصل وفقا للقيم العادلة الجارية للاصول ، فقد يوافق باقى الشركاء على تسوية الامر بدفع هذا المبلغ ، أو قد يوافقون على دفع مبلغ مختلف ، وعموما - يعتبر تحديد القيمة العادلة الجارية للشريك المنفصل خطوه اساسية لامكانية توصل الشركاء الى تسوية مرضيه ، وبعد ذلك يتم تسجيل القيم العادلة الجارية وما يرتبط بها من تغيرات فى دفاتر الشركة .

وتختلف المعالجة المحاسبية لانفصال الشركاء طبقا لقيمة تسوية أستثماراته فى الشركة ، حيث قد يعادل مبلغ التسوية النهائيه قيمة صافى رصيد حسابات الشريك المنفصل (حساب راس المال وحساب المسحوبات والحساب الجارى) كما وردت بالسجلات المحاسبية فى تاريخ الانفصال ، أو قد تزيد أو تقل عن ارصدة تلك الحسابات ، فاذا كان المبلغ المدفوع للشريك المنفصل يساوى أرصدة حسابات ، يكون قيد اليومية كالتالى:-

		من مذكورين
xx		حـ/ راس مال الشريك المنفصل
xx		حـ/ الحسابات الجارية للشريك المنفصل
	xx	الى حـ/ النقدية

اما اذا كانت التسوية مع الشريك المنفصل تزيد أو تقل عن آرصدة حسابات راس ماله فى الشركة ، يتعين الاختيار بين طريقة اعاده التقويم - مع اثبات الشهرة أو طريقة القيمة الدفترية - وعدم أثبات الشهرة للمحاسبة عن حصة الشريك المنفصل .

وفيما يلى المعالجة المحاسبية لحالتى زيادة قيمة التسوية عن رصيد راس مال الشريك المنفصل . أو نقص قيمة التسوية عن رصيد راس مال الشريك المنفصل .

٣/٣/٣ زيادة قيمة التسوية عن رصيد مال الشريك المنفصل ودفع مكافأة له

قد يتضمن عقد الشركة شروط الاعتراف بالشهرة عند أنفصال احد الشركاء - وقد ينص هذا الشرط على أسلوب محدد لكيفية حساب تلك الشهرة .

وقد جرت العادة على توزيع قيمة الشهرة المحسوبة على رؤوس اموال الشركاء وفقا لنسبة توزيع صافى الدخل .

بفرض ان نبيل واحمد وصفوت شركاء فى شركة بترا للسياحة شركة تضامن) ، وقد قررصفوت الانفصال من تلك الشركة ، وقدكان رصيد حساب راس مال الشريك مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه ، ويوزع صافى الدخل بينهم بالتساوى ، وينص عقد الشركة على: ان للشريك المنفصل ان يحصل على رصيد حسابات راس ماله بالاضافة الى حصته فى

الشهرة ، وفى وقت انفصال الشريك صفوت أتفق الشركاء على تقدير قيمه هذه الشهرة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه .

وتجدر الاشارة الى ان مثل تلك الشهرة لايجب اثباتها فى السجلات المحاسبية ، حيث توجد انتقادات لاثبات الشهرة أذا تم تحديدها بالطريقة السابقة ، حيث ان المبلغ الذى سيدفع فعلا من هذه الشهرة ضمن القيمة التى سوف تسدد للشريك المنفصل هو ٢٠٠٠٠ جنيه ، أما المبلغ الباقى وقدره ٤٠٠٠٠ جنيه سوف لا يتم دفعه بمعرفة الشركة . كما ان اثبات الشهرة فى الميزانية العمومية وفقا لتلك الطريقة لايستند الى دليل موضوعى كما انه يتعارض مع مبدأ التكلفة .والحل البديل ان تسجل الشهرة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه فقط ويسجل نفس المبلغ فى الجانب الدائن من حساب راس مال الشريك المنفصل صفوت باعتبار ان المبلغ دفع اليه فعلا ، وقد يكون الاسلوب اكثر تبريرا - الا ان الدليل الموضوعى لوجود الشهرة يشوبه القصور .

ولذلك فان الاسلوب الملائم والاكثر قبولا للمحاسبة عن أنفصال شريك هو معالجة المبلغ المدفوع الى الشريك صفوت ومقداره ٢٠٠٠٠ جنيه كمكافأه بدلا من معالجة كشهره ، وحيث ان تسوية حصة الشريك صفوت (المنفصل) ستتم عن طريق دفع رصيد حساب راسماله ومقداره ١٢٠٠٠٠ جنيه ، بالاضافة الى المكافأة المقدرة ومقدارها ٢٠٠٠٠ جنيه فعندئذ يتم تسجيل عملية الانفصال بالقيد التى :-

		من مذكورين
١٢٠٠٠٠		ح/ راس مال الشريك صفوت
١٠٠٠٠		ح/راس مال الشريك نبيل
١٠٠٠٠		ح/ راس مال الشريك احمد
	١٤٠٠٠٠	الى ح/ النقدية
		أثبات المبلغ المدفوع الى الشريك المنفصل صفوت متضمناً ٢٠٠٠٠ جنيه مكافأة

وتجدر الاشارة الى ان اسلوب المكافأة السابقة أيضا قد يتلائم فقط عند ما يزيد المبلغ المدفوع للشريك المنفصل عن القيمة الدفترية لراسماله ، فضلا عن ذلك فان أستخدام او عدم استخدام اصطلاح الشهرة عند تسوية الصفقة ليس له تأثير ، حيث ان جوهر الامر هو تحديد المبلغ الذى يجب ان يتم دفعه الى الشريك المنفصل ، حيث ان اهم ما يوجه الى طريقة الشهرة من نقد انها تسمح باعادة تقويم نصيب الشريك المنفصل فى اصول الشركة وفى الوقت ذاته لاتسمح باعادة تقويم حصص راس مال الشريكين الاخرين ، وعليه لاتعتبر تلك الطريقة منطقية .

وقد يقترح تطبيق طريقة ثالثة فى تسوية حصة الشريك المنفصل على اساس اعادة تقويم اجمالى راس مال الشركة على اساس قيمه الزيادة المدفوعة للشريك المنفصل ، حيث تمثل تلك الزيادة فى مجموع اصول الشركة قيمة شهره الشركة (٢٠٠٠٠ جنيه + $\frac{1}{3}$ نصيب الشريك صفوت فى ربح الشركة) والتى تبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه وحيث يكون قيد أثبات الشهرة على النحو التالى :-

٦٠٠٠٠		من حـ/ الشهرة
		الى مذكورين
	٢٠٠٠٠	راس مال الشريك نبيل
	٢٠٠٠٠	راس مال الشريك احمد
	٢٠٠٠٠	راس مال الشريك صفوت

ويتم سداد مستحقات الشريك المنفصل صفوت على النحو التالى :-

١٤٠٠٠٠		من حـ/ راس مال الشريك صفوت
	١٤٠٠٠٠	الى حـ/ النقدية

٤/٣/٣ نقص قيمة التسوية عن رصيد راس مال الشريك المنفصل (أنفصال الشريك بمقابل أقل من القيمة الدفترية)

قد يسعى احد الشركاء الى الانفصال من الشركة نتيجة شعوره بان حالتها غير مرضية ، وفى مثل هذه الحالة قد يقبل مبلغ أقل من حصته ، وفى حالات أخرى قد يقبل أحد الشركاء مبلغ أقل من القيمة الدفترية نتيجة وجود مشاكل خاصة شخصية او لاقتناعه بان صافى أصول الشركة مقومة بما يزيد عن قيمتها الحقيقية ، أى ان هناك عوامل قد تدفع احد الشركاء على قبول مبلغ أقل من رصيد حساب راسماله عند أنسحابه من الشركة ، وعندما تتم تسوية حصة الشريك المنفصل باقل من قيمتها فنادراً ما يتطلب الامر توفر دليل موضوعى لتقويم الاصول .

وتتمثل المعالجة المحاسبية هنا فى عدم التعرض لتقويم الاصول اذا لم يكن هناك رصيد كبير للشهرة فى السجلات المحاسبية ، هذا ويعالج الفرق بين حساب راس مال الشريك المنفصل والمبلغ المدفوع اليه كمكافأة للشركاء الباقين فى الشركة .

وبفرض ان نبيل واحمد وصفوت شركاء في شركة تضامن - ويبلغ رصيد حساب راس مال كل منهم ١٢٠٠٠٠ جنيه ، ويوزع صافى الدخل بينهم بالتساوى ، وقد قرر أحمد الانفصال عن الشركة وحصل مقابل ذلك على مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ، عندئذ تسجل عملية الانفصال بقيد اليومية التالية :-

١٢٠٠٠٠		من حـ/ راس مال الشريك أحمد
		الى مذكورين
	١٠٠٠٠٠	حـ/ النقدية
	١٠٠٠٠	حـ/ راس مال الشريك نبيل
	١٠٠٠٠	حـ/ راس مال الشريك صفوت
		أثبات أنفصال الشريك أحمد مقابل مبلغ أقل من القيمة الدفترية لحقوقه .

وغالبا ما تؤجل التسوية النهائية لمستحقات الشريك المنفصل لبعض الوقت بعد انسحابه حتى تتمكن الشركة من تدبير النقدية اللازمة له ، او لتحديد الربح من بداية العام حتى تاريخ أنسحابه .

٥/٣/٣ وفاة الشريك - و التامين علي حياة الشركاء

يترتب على وفاة أحد الشركاء فى شركة التضامن أنتهاء الشركة مالم ينص عقد الشركة على خلاف ذلك ، يتطلب الامر فى هذه الحالة ضرورة اقفال الحسابات و تسويتها فى تاريخ وفاة الشريك ، و القيام بالطبع باجراءات الجرد المختلفة لتحديد نصيب الشريك المتوفى فى الأرباح و الخسائر حتى تاريخ الوفاة ، و الذى تؤول حقوقه الاخرى الى ورثته .

فاذا ما نص عقد الشركة على امكانية استمرارها بالشركاء الباقين فى حالة وفاة أحد الشركاء - يتطلب الامر عندما تتحدد حقوق الشريك المتوفى التى تؤول الى ورثته من راس مال و ارباح و خلافه ان تظهر هذه الحقوق فى حساب الالتزامات و يتم استبعادها من حقوق الملكية عن طريق فتح حساب لورثة الشريك المتوفى قياساً على حساب الشريك المنفصل ، و يجب على الشركاء الباقين فى تلك الحالة تدبير الاموال اللازمة لسداد حقوق الشريك المتوفى لورثته عند مطالبتهم بها .

و قد ينص الاتفاق على عدم ضرورة اقفال الحسابات او القيام بالجرد الفعلى عند وفاة احد الشركاء الا اذا تمت الوفاة بطبيعتها فى نهاية الفترة المحاسبية ، فى ظل هذا النص عادة ما يرد بالاتفاق كيفية تحديد نصيب الشريك المتوفى فى حساب الارباح و الخسائر منذ بداية الفترة حتى تاريخ الوفاة ، اذا تمت الوفاة خلال الفترة المحاسبية ، و قد يتم هذا التحديد على اساس تقديرى فى تاريخ الوفاة ، او على اساس فعلى عند انتهاء الفترة المحاسبية .

فقد يحدد الاتفاق مثلاً انه عند وفاة احد الشركاء خلال الفترة المحاسبية يتحدد نصيبه فى الارباح والخسائر على اساس متوسط نصيبه فى الارباح والخسائر لعده سنوات سابقة مضروبًا فى نسبة المدة المنقضية من الفترة المحاسبية الى الفترة المحاسبية بأكملها .

مثال :-

باسم و خالد و احمد شركاء فى شركة تضامن - يقتسمون الارباح و الخسائر بالتساوى ، و توفى باسم فى ٦/٣٠ قبل نهاية الفترة المحاسبية بثلاثة اشهر و قد كان

اتفاق الشركة ينص على ان يقدر نصيب المتوفى على اساس متوسط نصيبه فى الارباح و الخسائر للسنوات الاربعة السابقة ، و كانت ارباح (و خسائر) كل من السنوات الاربعة الاتى : ٨٠٠٠ جنيه ، (٢٧٠٠) جنيه ، ١٢٩٠٠ جنيه ، ١٣٨٠٠ جنيه

المطلوب : اعداد قيد اليومية اللازم .

الحل

قيد اليومية

٦٠٠٠		من حـ / حصة باسم فى الارباح المقدرة
	٦٠٠٠	الى حـ / راس مال باسم

ملاحظات

- متوسط نصيب باسم فى الارباح و الخسائر للسنوات الاربعة السابقة

(٨٠٠٠ + ١٢٩٠٠ + ٢٧٠٠) ÷ ٤ = ٨٠٠٠ جنيه

- نصيب الشريك المتوفى عن المدة المنقضية من الفترة المحاسبية التى تمت فيها الوفاة هى :-

(٨٠٠٠ ÷ $\frac{٩}{١٢}$) = ٦٠٠٠ جنيه

و يقفل حساب حصة باسم فى الارباح المقدرة فى تلك الحالة فى نهاية السنة المالية فى حساب التوزيع باعتباره ما تم توزيعه فعلاً للشريك المتوفى ، و توزيع الارباح (او الخسائر) على الشركاء الباقين طبقاً لاتفاق توزيع الارباح فيما بين هؤلاء الشركاء .

كما يمكن ان ينص الاتفاق أيضاً على الانتظار بتحديد نصيب الشريك المتوفى فى الارباح و الخسائر حتى نهاية الفترة المحاسبية التى تتم فيها الوفاة ، و فى تلك الحالة يمكن ان يتحدد نصيب الشريك المتوفى الذى يؤول الى ورثته فى نهاية الفترة على اساس نسبة المدة المنقضية من الفترة المحاسبية الى مدة الفترة المحاسبية بأكملها ، ذلك اذا حصل الورثة على حقوقه الاخرى من الشركة اعتبارا من تاريخ الوفاه .

أما اذا ظلت حقوق الشريك مستمرة في الشركة في نهاية الفترة المحاسبية دون سدادها للورثه، فيمكن ان يتحدد نصيبه الذى يؤول الى الورثه فى الارباح (أو الخسائر) فى تلك الحالة بنصيبه عن الفتره المحاسبيه باكملها ، أو نصيبه حتى تاريخ الوفاه مضافا اليه الفائدة على حقوقه المستثمره فى الشركة منذ تاريخ الوفاه حتى نهايه الفتره .

وفى كافة الاحوال فان شروط الاتفاق هى التى تحدد كيفيه حساب نصيب الشريك المتوفى من الارباح والخسائر حتى تاريخ الوفاه ، اذا لم يستوجب الامر أقفال الحسابات وتحديد حقوقه فى ذلك التاريخ.

وسواء نص الاتفاق على ضرورة أقفال الحسابات فى تاريخ الوفاه أو الانتظار حتى نهايه الفتره المحاسبيه ، فإنه يصبح من الواجب فى كافه الاحوال أقفال حسابات حقوق الشريك المتوفى قبل الشركة والتزاماته قبلها فى حساب ورثه الشريك المتوفى أعتبارا من تاريخ الوفاه وقد ينص عقد أتفاق تكوين الشركه على قيام كل شريك بالتأمين على حياته لصالح الشركاء الاخرين أو ان يقوم الشركاء بشراء بوليصة مشتركه تصبح مستحقة للشركاء الباقين عند وفاه أحد الشركاء .

وعاده ما يعالج قسط بوليصه التأمين فى هذه الحاله باعتباره توزيعا للربح كما سبق الايضاح - حيث يتحمل كل شريك بنصيبه فى القسط طبقاً لنسبته فى توزيع الارباح والخسائر، وعندما يحل أستحقاق البوليصه بوفاه احد الشركاء وتحصل قيمتها من شركة التأمين فان تلك القيمه يتم توزيعها بين الشركاء الباقين بنسبه توزيع الارباح والخسائر بينهم ، وبالنقدية المتوافرة يتم سداد حصه الشريك المتوفى الى ورثته.

مثال

قام باسم وخالد واحمد بشراء بوليصه تأمين مشتركه على حياتهم بمبلغ ١٨٠٠٠٠ جنيه - يبلغ قسطها السنوى ٧٢٠٠ جنيه ، وتستحق للشركا الباقين فى حاله وفاه أحد الشركاء .

المطلوب : اجراء قيود اليوميه اللازمه لاثبات تحصيل قيمه البوليصه علما بان الشركاء يقتسمون الارباح والخسائر بينهم بالتساوى .

الحل

يحمل قسط البوليصه فى تلك الحاله لحساب التوزيع سنويا ،بجعل حساب التوزيع مدينا وجعل حساب قسط البوليصه دائنا ، وعند سداد القسط يجعل حساب القسط مدينا وحساب القسط مدينا وحساب النقديه دائنا ، ويتم ذلك حتى اذا كانت نسبه توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء غير متساويه ، لان كل شريك سيتحمل نصيبه من القسط طبقاً لنسبته فى توزيع الارباح والخسائر ، عند تحميل القسط لحساب التوزيع ، وتوزيع ما يتبقى من ارباح (أو خساره) على الشركا طبقا لهذه النسب .

وعند تحصيل قيمه البوليصه - بسبب وفاه الشريك باسم مثلا - فان عمله التحصيل يتم اثباتها دفتريا على النحو التالى :-

١٨٠٠٠٠		من حـ/ النقديه
		الى مذكورين
	٩٠٠٠٠	حـ/ راس مال خالد
	٩٠٠٠٠	حـ/ راس مال احمد
		توزيع قيمه بوليصه التأمين المحصله بين الشريكين خالد واحمد بالتساوى عند وفاه باسم بين الشريكين خالد و احمد بالتساوى

وعند ما يتم سداد رصيد ورثه الشريك المتوفى - باسم - الى الورثه يجعل حساب ورثه الشريك المتوفى مدينا وحساب النقديه دائنا .

٦/٣/٣ مشاكل عمليه علي المحاسبه عن أنفصال شريك من الشركه

مثال ١

اسماعيل وسامى وماجده شركاء فى شركة تضامن (شركة كنارى للسياحه) وفى ٩٤/٧/١ رغبت الشريكه ماجده فى الانفصال من الشركه ، وقام محاسب الشركه باعداد حسابات ختاميه عن الفتره عن ١٩٩٤/١/١ (بدايه السنه الماليه للشركة) حتى ٩٤/٧/١ (تاريخ الانفصال) ، وقد تم انتداب خبير لفحص الدفاتر واعاده تقدير قيم عناصر المركز المالى للشركة فى تاريخ الانفصال .

فاذا علمت مايلى :-

١- آرصدة مستخرجه من دفاتر الشركه فى ٩٤/٧/١ بعد اعداد حساب المتاجره والارباح والخسائر عن الفتره من ٩٤/١/١ حتى ٩٤/٧/١ :-

ارصده مدينه

١٦٠٠٠٠ ج عقارات - ٤٦٠٠٠ ج أثاث وتركيبات - ٢٣٠٠٠ ج مخزون ، ٢٧٠٠٠ ج مدينون - ٣٠٠ ج جارى الشريك سامى ، ٤٨٥٠ ج جارى الشريكة ماجده ، ١٥٠٠٠ ج نقديه بالخزينه والبنوك - ١٥٠٠٠ ج مسحوبات اسماعيل (متوسط السحب شهرين) - ٨٠٠٠ ج مسحوبات سامى (متوسط السحب ثلاثه شهور) - ٤٥٠٠ ج مسحوبات الشريكه ماجده (متوسط السحب أربع شهور) ٤٠٠٠ ج مرتب الشريك اسماعيل ، ١٥٠٠ مرتب الشريكة ماجده .

أرصده دائنه

٥٠٥٠٠ ج مخصص استهلاك مبانى - ٩٥٠٠ج مخصص أستهلاك أثاث - ٣٢٤٠٠ ج صافى ارباح الفتره - ٦٥٠٠ ج مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها - ٧٥٠٠٠ ج دائنون - ٧٢٥٠ ج جارى الشريك اسماعيل - ١٥٠٠٠ ج أحتياطى عام -

٤٠٠٠٠ ج حصه الشريك اسماعيل فى راس المال - ٣٠٠٠٠ ج حصه الشريك سامى فى راس المال - ٢٠٠٠٠ ج حصه الشريكة ماجده فى راس المال - ٢٥٠٠٠ ج قرض الشريك اسماعيل - ١٠٠٠ ج فائدة قرض الشريك اسماعيل المستحقه .

٢- وقد قام الخبير الذى تم انتدابه باعداد تقرير يوضح تقدير عناصر المركز المالى للشركة فى ٩٤/٧/١ والذى انتهى الى اجراء عده تعديلات على القيم الدفترية لبعض بنود المركز المالى الموضح على النحو التالى :

	التغيرات بالزياده	التغيرات بالتخفيض
تكلفه العقارات		١٠٠٠٠ج
مخصص استهلاك مبانى	٥٠٠ج	
تكلفه الاثاث والتركيبات	١٠٠٠ج	
مخصص استهلاك أثاث	٥٠٠ ج	
بضاعه	٢٠٠٠ج	
مدينون	٢٠٠٠ج	
مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	١٥٠٠ ج	

٣- ينص عقد الشركة على توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء الثلاثه على اساس ما يلى :-

- حساب فائدة على حصص الشركاء فى راس المال بمعدل ٢٠٪ سنويا ، وعلى مسحوبات الشركاء بمعدل ١٠٪ سنويا
- يتقاضى الشركاء الثلاثه مرتبات شهرية نظر اشرافهم وجهودهم فى ادارة الشركة على اساس ٧٥٠ج ، ٥٠٠ ج ، ٢٥٠ ج لكل من الشركاء اسماعيل، سامى وماجده.
- يتم توزيع الارباح الباقيه بين الشركاء بالتساوى .

٤- وافق الشركاء على اجراء كافة التعديلات التي تضمنها تقرير الخبير ، كما أتفق كل من اسماعيل وسامى على شراء حقوق الشريكة ماجدة مناصفة فيما بينها وسداد تلك الحقوق من اموالهما الخاصه .

والمطلوب

تصوير المركز المالى للشركة بعد أنفصال الشريكة ماجده مباشرة ، بعد تصوير الحسابات التالية :-

١- حـ/ توزيع الارباح والخسائر - موضحا كيفيه توزيع الارباح عن الفترة من ١/١/٩٤- ١/٧/٩٤

ب- حـ/ جارى الشركاء موضحا رصيد الحساب لكل شريك فى ١/٧/٩٤

جـ- حـ/ أعاده التقدير موضحا نصيب كل شريك من ارباح وخسائر وحـ/ اعاده التقدير .

د-حـ/ راس مال الشركة موضحا حقوق كل شريك قبل وبعد أنفصال الشريكة ماجده .

حساب توزيع الارباح والخسائر

البيان			البيان		
من ح/ الارباح والخسائر		٣٢٤٠٠	الى ح/ فائدة راس المال		
من ح/ فائدة المسحوبات			اسماعيل	٤٠٠٠	
اسماعيل	٢٥٠		٤٠٠٠٠ × ٦/١٢ × ٦/١٢		
١٥٠٠٠ × ٦/١٢ × ٦/١٢			سامى	٣٠٠٠	
سامى	٢٠٠		٣٠٠٠٠ × ٦/١٢ × ٦/١٢		
٨٠٠٠ × ٦/١٢ × ٦/١٢			ماجده	٢٠٠٠	
ماجدة	١٥٠		٢٠٠٠٠ × ٦/١٢ × ٦/١٢		٩٠٠٠
٤٥٠٠ × ٦/١٢ × ٦/١٢		٦٠٠	الى ح/ مرتبات الشركاء		
			اسماعيل ٧٥٠ × ٦	٤٥٠٠	
			سامى ٥٠٠ × ٦	٣٠٠٠	
			ماجدة ٢٥٠ × ٦	١٥٠٠	
					٩٠٠٠
			رصيد		١٥٠٠٠
		٣٣٠٠٠			٣٣٠٠٠
رصيد		١٥٠٠٠	الى ح/ الحسابات الجارية		
			اسماعيل		
			سامي	٥٠٠٠	
			ماجدة	٥٠٠٠	
				٥٠٠٠	
					١٥٠٠٠
		١٥٠٠٠			١٥٠٠٠

ح / الحسابات الجارية للشركاء

اسماعيل	سامى	ماجدة	البيان
—	٣٠٠	٤٨٥٠	رصيد١/١/٩٤
١٥٠٠٠	٨٠٠٠	٤٥٠٠	مسحوبات
٢٥٠	٢٠٠	١٥٠	فائدة المسحوبات
٢٥٠٠	٢٥٠٠	—	رصيد٣٠/٦/٩٤
١٧٧٥٠	١١٠٠٠	٩٥٠٠	

اسماعيل	سامى	ماجدة	البيان
٧٢٥٠			ح/ رصيد ١/١/٩٤
٤٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	ح/ فائدة راس المال
١٠٠٠	—	—	ح/ فائدة قرض الشريك اسماعيل
٥٠٠	٣٠٠٠	—	ح/مرتبات الشركاء المستحقة
٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	ح/توزيع الارباح
—	—	٢٥٠٠	رصيد٣٠/٦/٩٤
١٧٧٥٠	١١٠٠٠	٩٥٠٠	

ح/ اعادة التقدير

المبلغ	البيان
١٠٠٠٠	الى ح/ العقارات
٥٠٠	الى ح/مخصص استهلاك أثاث
٢٠٠٠	الى ح/ المدينين
١٢٥٠٠	
٧٥٠٠	رصيد
٧٥٠٠	

المبلغ	البيان
٥٠٠	الى ح/مخصص استهلاك عقار
١٠٠٠	من ح/ الاثاث
١٥٠٠	من ح/ مخصص ديون مشكوك فيها.
٢٠٠٠	من ح/ البضاعة
٧٥٠٠	رصيد
١٢٥٠٠	
	من ح/ راس المال
٢٥٠٠	اسماعيل
٢٥٠٠	سامى
٢٥٠٠	ماجده
٧٥٠٠	

ح / راس المال

اسماعيل	سامى	ماجدة	البيان	اسماعيل	سامى	ماجدة	البيان
—	—	٢٥٠٠	جارى	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	رصيد
٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	ح/ اعادة تقدير	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	أحتياطى عام
٤٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	رصيد ٩٤/٦/٣٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	—	جارى الشريك
٤٧٥٠٠	٣٧٥٠٠	٢٥٠٠٠		٤٧٥٠٠	٣٧٥٠٠	٢٥٠٠٠	
		٢٠٠٠٠	الى ح/ راس المال اسماعيل وسامى	٤٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	رصيد ٩٤/٦/٣٠
٥٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	—	رصيد	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠		من ح/ راس مال الشريكه ماجده
٥٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	٢٠٠٠٠		٥٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	

المركز المالى بعد الانفصال

		البيان			البيان
	١٥٠٠٠	عقارات			راس المال
	٥٠٠٠٠	(-) مخصص استهلاك	٥٥٠٠٠		اسماعيل
١٠٠٠٠٠			٤٥٠٠٠		سامى
	٥٠٠٠٠	اثاث		١٠٠٠٠٠	
	١٠٠٠٠	(-) مخصص استهلاك			
٤٠٠٠٠				٢٥٠٠٠	قرض الشريك اسماعيل
٢٥٠٠٠		مخزون		٧٥٠٠٠	دائنون
	٢٥٠٠٠	مدينون			
	٥٠٠٠	(-) مخصص استهلاك			
٢٠٠٠٠					
١٥٠٠٠		نقدية			
٢٠٠٠٠٠				٢٠٠٠٠٠	

ملحق الكتاب

المحاسبة عن حقوق الملكية في شركات المحاصه

مقدمة:

بوجه عام تختلف شركة المحاصه Joint ventures عن غيرها من شركات التضامن أو التوصية البسيطة - رغما عن تشابهما في كونها شركات أشخاص ، يتمثل هذا الاختلاف في أن شركة المحاصه تنشأ لانجاز عمليه تجارية واحده مثل بيع كميه معينه من البضاعة أو تنفيذ مشروع معين (شراء وتمهيد وتقسيم وبيع الاراضي ، البحث عن البترول والغاز الطبيعي ، بناء الكباري والسدود) ، كما تتميز تلك الشركة أيضا بزياده المخاطر التي ينطوي عليها هذا النوع من الاعمال بالاضافة الي قصر الفتره الزمنيه اللازمة لانجاز هذه الاعمال ، ومن ثم فليس هناك حاجة للأعتراف بصافي الارباح أو الخسائر الا بعد اتمام الصفقة أو العمليه ، حيث يتم في النهاية توزيع صافي الارباح أو الخسائر علي الشركاء ، وتنتهي العلاقه التجارية التي تجمع بينهما ، ونتيجه لذلك لا يتم تحديد صافي الارباح علي فترات زمنيه دوريه مثلما هو الامر بالنسبه للمحاسبة التقليديه الخاصه بشركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة وذلك لعدم ملائمه فرض الاستمرار لشركات المحاصه ، من هنا يتم تأجيل القياس المحاسبي حتي تكتمل الصفقة التجارية أو يتم تنفيذ المشروع.

نظراً لاختلاف طبيعة شركات المحاصه عن غيرها من شركات الاشخاص أهتم المؤلف بتخصيص هذا الملحق لدراسه المعالجه المحاسبية لحقوق الملكية في هذا النوع من الشركات ، وتحقيقا للهدف المنشود - *فقد تم تقسيم هذا الفصل علي النحو التالي :-*

١/٤ طبيعة شركات المحاصه وخصائصها :

تعتبر شركة المحاصه من الشركات التجارية الناشئه نتيجة اتفاق بين شخصين أو اكثر - بقصد القيام بعمل أو مشروع معين وتقسيم الارباح والخسائر فيما بينهم ، وحيث يمارس اعمالها أحد الشركاء (أو اكثر) الظاهرين - حيث يقوم بالتعامل مع الغير وابرام الصفقات - في حين تظل الشركة مستمره - أي ليس لها وجود قانوني أمام الغير الذي لا يعلم بوجودها ولا يعرف الشركاء فيها .

وطبقا للقانون التجاري فان شركة المحاصه تعرف بانها الشركة التي ليس لها رأس مال أو عنوان ، وانها تختص بعمل واحد أو أكثر من الاعمال التجارية ، ويحدد عقد الاتفاق بين شركاء المحاصه حقوق شركاءها في الشركة والالتزامات المترتبة عليهم ازاء الشركة وتجاه بعضهم البعض ، بما في ذلك كيفية توزيع الارباح والخسائر فيما بينهم .

وتعتبر شركه المحاصه من شركات الاشخاص كما سبق الذكر - لان الاعتبار الشخصي ملحوظ فيها ، حيث لا يجوز للشريك فيها التنازل عن حصته للغير الا بموافقة باقي الشركة ، كذلك تنقضي وتنحل الشركة بوفاه أحد الشركاء او افلاسه او أعساره الا اذا اتفق الشركاء علي عكس ذلك .

تأسيسا علي ذلك يتضح وجود خصائص رئيسية لشركة المحاصه - ينبثق منها عدة أعتبارات محاسبية تتضح بجلاء في ضوء كيفيه اتفاق الشركاء علي اداره تلك الشركه • *يمكن ابراز تلك الخصائص علي النحو التالي :-*

١- عدم وجود شخصية معنوية مستقله لشركه المحاصه عن شخصية الشركاء فيها ، وتتضح تلك الخاصيه في ضوء عدم وجود عنوان أو جنسيه لشركة المحاصه فضلا عن عدم ظهورها للغير •

٢- عدم وجود رأس مال لشركة المحاصه ، حيث ان حصص الشركاء في رأس المال تظل مملوكة لهم ولا تنتقل ملكيتها للشركة •

٣- يتم اداره شركة المحاصه بأحد الطرق التالية :-

أ- قد يتم الاتفاق علي اشتراك جميع الشركاء في جميع أعمال شركة المحاصه ، بحيث يوقعون علي تعهداتها ويلتزمون جميعا أمام الغير ، أو قد يتفقوا علي أن يقوم أيا منهم بالعمل باسمه ولحساب الشركة، ويلتزم هذا الشخص (أو أكثر) شخصيا أمام الغير •

ب- قد يتفق شركاء المحاصه علي أختيار أحد الشركاء (مدير المحاصه) لمباشره جميع العمليات علي أن يقدم لهم نتيجه أعمال المحاصه ، ويتم أقتسام الربح أو الخسائر طبقا لشروط عقد الاتفاق فيما بينهم ، ويكون هذا الشخص أو المدير بالتعامل مع الغير باسمه ولحساب الشركة - ومن ثم يكون المسئول الوحيد أمام الغير •

٤/٢ أسس المحاسبة عن شركة محاصه الاموال:

Accounting for a Corporate Joint Ventare

علي الرغم من أن شركات المحاصه تعتبر نوعا من شركات الاشخاص الا أنه قد تكون لشركة المحاصه خصائص شركات الاموال ، وقد جاء تعبير شركة محاصه

الاموال Corporate Joint Venture في الراي المحاسبي رقم (١٨) الصادر من مجلس مبادىء المحاسبة بعنوان " أساس الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في أسهم عاديه " .

وطبقا لذلك الراي تعرف شركه محاصه الاموال بأنها شركة اموال يمتلكها ويديرها مجموعة صغيرة من شركات الاموال ، وتعمل تلك الشركة بصفة مستقلة لأنجاز مشروع او عمل معين بما يحقق منفعه مشتركة لاعضاء المجموعة ، وعاده ما يكون الغرض من تأسيس شركة لآنجاز صفقة أو عملية أو مشروع معين هو المشاركة في المخاطر والمنافع في حالات عديده مثل تصنيع منتج جديد ، أو منتج أسواق جديده ، أو أدخال التكنولوجيا المتقدمة في مجال معين .

ومن أهم خصائص تلك الشركة تضافر المعرفة الفنية المتوفره لدي المجموعة ، أو تجميع الموارد والتسهيلات اللازمة لتحقيق الهدف المرغوب ، وعاده ما يتوفر لهذا النوع من الشركات تنظيم يكفل مساهمه كل عضو من اعضاء المجموعة في اداره كل شئون الصفقة أو المشروع سواء بشكل مباشر او غير مباشر ، وطبقا لذلك لا تكون مصلحه أو علاقه أعضاء المجموعة بالشركة مقصوره علي مجرد أستثمار الاموال .

وقد انتهي رأي مجلس مبادىء المحاسبة الي أن أساس الملكية يمكن المستثمرين من متابعة أستثماراتهم في تلك الصفقات ، ولذلك يجب علي المستثمرين المحاسبة عن أستثماراتهم في شركات محاصه الاموال باستخدام أساس الملكية سواء في القوائم المالية الموحده أو في القوائم الماليه الخاصه بالشركة القابضة .

وفي حالة أستخدام اساس الملكية في المحاسبة عن الاستثمار في رأس مال شركه محاصه أموال ، أو أي أستثمار أخر بنسبة ٥٠٪ أو أقل ، يتعين علي الشركة المستثمر فيها أن تفصح بايجاز عن الاصول والالتزامات ونتائج عملياتها سواء في شكل ملحوظه أو في قوائم مستقله حتي يتمكن المستثمر من متابعة مركزه المالي ونتائج عملياته.

وقد ظهرت عده مبررات قويه تنادي بأهمية وجود مجموعة مستقلة من السجلات المحاسبية في كل شركة محاصه أموال تكون كبيرة الحجم وتمتد عملياتها لفتره طويله (من ضمنها تعقد الاعمال الحديثه ، أهميه وجود تنظيم جيد ورقابه داخليه جيده) ، هذا ويتم جعل راسمال علي شريك في شركة المحاصه دائنا بقيمة أستثماره سواء اكان في شكل نقديه أم أي أصول أخري غير نقديه ، ومع أن السنه الماليه لشركة محاصه الاموال قد تتفق أو لا تتفق مع السنه الماليه الخاصه بالشركاء ، الا أن أستخدام اساس الاستحقاق المحاسبي وصدور قوائم مالية دوريه عن الصفقة يهيىء الفرصه للاوضاح بطريقة منتظمة عن صافي الربح أو الخساره الموزع علي كل شريك.

٤/٣ أسس المحاسبة عن شركات محاصه الاشخاص :

Accounting for an Unincorporated Joint Venture

لم يتعرض رأي مجلس مباديء المحاسبة رقم (١٨) الي المحاسبة في شركات محاصه شركات الآشخاص : حيث اشار الرأي الي أستخدام أساس الملكيه في المحاسبه عن الاستثمارات في شركات محاصه الاموال فقط.

يمكن القول بأن هناك بديلين للمحاسبة يمكن استخدام أيهما للمحاسبة عن شركات محاصه الأشخاص هما :-

أ - المحاسبة وفقا لاساس الملكيه.

ب - المحاسبة وفقا لاساس الحصه النسبية للاستثمار.

ولايضاح أستخدام هذين البديلين يفترض المثال التالي :-

مثال:

أستثمرت شركتي ممدوح وكمال مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه بحق النصف لكل منهما في شركة محاصه أشخاص في ١٩٩٤/١/١ ، وقد ظهرت القوائم الماليه الموجزه للشركة في ١٩٩٤/١٢/٣١ علي النحو التالي :-

شركة محاصه الأشخاص

قائمة الدخل

عن السنة المنتهية في ٩٤/١٢/٣١

	الايرادات		١٠٠٠٠٠٠
(-)	التكاليف والمصروفات		٧٥٠٠٠٠
	صافي الدخل		٢٥٠٠٠٠
	توزيع صافي الدخل		
	شركة ممدوح	١٢٥٠٠٠	
	شركة كمال	١٢٥٠٠٠	
		٢٥٠٠٠٠	

قائمه رأس مال الشركاء

عن السنه المنتهية في ٩٤/١٢/٣١

	شركة ممدوح	شركة كمال	الجملة
الاستثمارات في ٩٤/١/١	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
+	+		
صافي الدخل	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
رأس مال الشركاء في ٩٤/١٢/١٣	٣٢٥٠٠٠	٣٢٥٠٠٠	٦٥٠٠٠٠

الميزانية العمومية

في ٩٤/١٢/٣١

الاصول

جنيـــــه	
٨٠٠٠٠٠	أصول ثابته
١٠٠٠٠٠٠	أصول متداولة
٢٠٠٠٠٠	أصول أخري
٢٠٠٠٠٠٠	

الخصوم وحقوق الشركاء

رأس المال		
ممدوح	٣٢٥٠٠٠	
كمـــال	٣٢٥٠٠٠	
		٦٥٠٠٠٠
الخصوم		
التزامات طويلة الاجل.	٤٠٠٠٠	
التزامات قصيرة الاجل.	٩٥٠٠٠٠	
		١٣٥٠٠٠٠
		٢٠٠٠٠٠٠

أ - **أستخدام أساس الملكيه:**

عند أستخدام شركتي ممدوح وكمال لاساس الملكيه - يتم أجراء القيدين التاليين في سجلات كل منهما عن أستثماراتهما في شركة محاصه الاشخاص ٠

٢٠٠٠٠٠		من حـ / الاستثمار في شركة محاصه الاشخاص (س)
	٢٠٠٠٠٠	الي حـ / النقدية
		--أثبات أستثمار ممدوح في شركة محاصه -- في ٩٤/١/١
١٢٥٠٠٠		من حـ / الاستثمار في شركة محاصه الاشخاص (س)
	١٢٥٠٠٠	الي حـ / الدخل عن الأستثمار
		أثبات حصه كمال في صافي دخل شركه محاصه الاشخاص(س)
		(٢٥٠٠٠٠ x ٥٠٪ = ١٢٥٠٠٠٠ ج)

ب - **أستخدام أساس الحصه النسبية:**

عند أستخدام كلا من ممدوح وكمال هذا الاساس ، فانه يتعين اجراء القيد التالي (بالاضافة الي القيدين السابقين) عن الحصه النسبية لكل منهما في الاصول والالتزامات والايرادات والمصروفات الخاصه بشركة محاصه الأشخاص ٠

٤٠٠٠٠٠ الاصول الثابته (٨٠٠٠٠٠ X ٥٠٪) ٣١/١٢/٩٤

٦٠٠٠٠٠ الاصول المتداوله والاخري (١٢٠٠٠٠٠ X ٥٠٪)

٣٧٥٠٠٠ التكاليف والمصروفات (٧٥٠٠٠٠ X ٥٠٪)

١٢٥٠٠٠ الدخل عن الاستثمار

    ٢٠٠٠٠٠ الالتزامات قصيرة الاجل (٤٠٠٠٠٠ X ٥٠٪)

    ٤٧٥٠٠٠ الالتزامات طويله الاجل (٩٥٠٠٠٠ X ٥٠٪)

    ٥٠٠٠٠٠ الايرادات (١٠٠٠٠٠٠ X ٥٠٪)

    ٣٢٥٠٠٠ الاستثمار في شركة محاصه الاشخاص (س)

- **أثبات الحصه النسبية في أصول والتزامات وايرادات ومصروفات شركه المحاصه.**

ملحـق رقـم (٢)

المحاسبة عن الشهرة
وعلاقتها بحقوق الملكية في شركات الاشخاص

مقدمـــة :

تعتبر الشهرة Good will من الاصول الثابتة غير الملموسة والتي تتميز بأنها تؤدي الي تحقيق ارباح غير عادية او تحقيق عائد علي الاموال المستثمرة يزيد عن العائد العادي الضروري لجذب مشروعات جديدة من هذا النوع من الاعمال ، وتنطوي الشهرة كلها علي منافع تستفيد منها عمليات المنشاة علي مدي عدة فترات محاسبية في المستقبل .

ومع ذلك فان تلك المنافع التي تنطوي عليها الشهرة تعتبر في اغلب الاحوال منافع غير مؤكدة، ويعد التنبؤ بالعمر الاقتصادي لها من الامور الصعبة التي لا يمكن اخضاعها لاية معايير ، كما ان قيمه تلك الاصول تخضع لتقلبات كبيرة لان المنافع المتولدة عنها تواجه منافسة مستمرة، ويعني ذلك ان عمليات التقويم المحاسبي للشهرة والقياس المحاسبي للمنافع المتولدة منها يواجه بمشكلات كبيرة - وتحد كثيرا من درجة الدقة التي قد تتصف بها عملية التقويم والقياس المحاسبي هذه، ولاشك فان التقويم والقياس المحاسبي للشهرة يعتبر احد القضايا الجدلية الكبري ، ولذلك فقد اهتم المؤلف بمناقشة هذا الموضوع الهام وارتباطه بحقوق الملكية في شركات الاشخاص ، وعلي ذلك ينقسم هذا الفصل الي مايلي :-

- خصائص شهرة المحل وطرق التقويم والقياس المحاسبي لها .
- المعالجة المحاسبية لشهرة المحل عند تنظيم تكوين حقوق الملكية او اجراء تغيير فيها .

اولا: خصائص شهرة المحل وطرق التقويم والقياس المحاسبي لها

١- خصائص وطبيعة الشهرة :

يمكن تبويب الاصول غيرالملموسه طبقا لخصائصها الي انواع اربعة ، هي القابلية للتحقق ذاتيا Identifiability (اي لايمكن ادراكه بصفه مستقله عن المنشاة كالشهرة علي النقيض من براءة الاختراع)، واسلوب الحصول علي الاصل واقتناؤه حيث يمكن الحصول علي الاصل بشكل مستقل او ضمن مجموعة من الاصول ، الفترة المتوقعة للمنافع بالاضافة الي امكانية انفصال الاصل عن المنشأة.

لاشك ان تلك الخصائص تؤثر علي المحاسبة عن تلك الاصول من حيث تقويمها واستنفاذها وقياسها ، ويمكن ايضاح ذلك علي النحو التالي :-

١- تقويم الاصول غير الملموسه المشتراه

عادة ما تسجل الاصول غير الملموسه بالتكلفة (متضمنه سعر الشراء بالاضافة الي اية مصروفات قانونية مرتبطة بتسجيل حق ملكية واستغلال الاصل) اما اذا تم الحصول علي اصل غير ملموس مقابل اصدار اسهم او اصول اخري ، فيتم تقويمه علي ضوء القيمة السوقية العادلة للاسهم المصدره او الاصول الاخري او القيمة السوقية للاصل غير الملموس ايهما اكثر وضوحا .

٢- استنفاذ الاصول غير الملموسه :

يتم استنفاذ (Amortization)الاصول غير الملموسه بطريقة منتظمة علي مدي العمر الاقتصادي المتوقع لكل اصل تطبيقا للراي المحاسبي رقم (١٧) الصادر عن مجلس مبادي المحاسبة مع مراعاة عدة

عوامل اهمها القوانين والنظم الحكومية او اية شروط تعاقدية تحدد حد اقصي للعمر المتوقع للاصل ، العوامل الاقتصادية ومدي تقادم المنافع المتولدة عن الاصل ، درجة المنافسة الحالية والمحتملة للمنافع المتولدة عن الاصل .

وحيث ان الشهرة تتميز بصعوبه تحديد عمرها الاقتصادي لان المنافع المتولدة عنها قد تظل مستمرة باستمرار المنشاة ويصعب القول بان المنافع المتولدة عنها تتناقص تدريجيا بمرور الزمن ، حيث انها تتزايد نتيجة جودة منتجات المنشاة وتميزها في خدمة العملاء ، من هنا فقد نص مجلس معايير المحاسبة المالية علي ضرورة استنفاذ تكلفة الاصول غير الملموسه وتوزيعها علي عدد من الفترات المحاسبية بحيث لا تزيد عن اربعين سنة ، وقد جرت العادة علي استنفاذ الاصول غير الملموسه وفقا لطريقة القسط الثابت - مع ذلك يمكن للمنشاة استخدام اي طريقة اخري تتفق وطبيعة الاصل بشرط الثبات في تطبيقها علي مدي الفترات الزمنية، وقد استقر العرف المحاسبي علي خصم مصروف استنفاذ الاصول غير الملموسه من حساب الاصل مباشرة دون فتح حساب لمجمع الاستنفاذ .

٣- <u>المحاسبة عن الاصول غير الملموسه</u>

تتطلب المحاسبة عن الاصول غير الملموسه التفرقة بين الاصول القابلة للتحقق I dentifiable specifically والاصول الغير قابلة للتحقق ذاتيا unidentifiable وتتميز الاصول القابلة للتحقق ذاتيا بامكانية تحديدها وتمييز تكلفتها بطريقة مستقله عن باقي اصول المنشاة وكامثلة علي تلك الاصول براءات الاختراع patents ، العلامات التجارية trademarks حقوق النشر copyrights ، وتكاليف التاسيس Organization Costs ، وحقوق الامتياز Franchises.

ويقتصر الامر في الاصول غير القابلة للتحقق ذاتيا علي عنصر واحد هو الشهرة ، وتعتبر من الاصول الفريدة التي لايمكن شراؤها دون شراء المنشأة ذاتها ، فهي اصل غير ملموس وليس له ذاتية مميزة ولايمكن فصلها عن كيان المنشاة وتنشأ الشهرة نتيجة عدة عوامل اهمها كفاءة اصحاب المنشاة او مجلس ادارتها ، والخدمات المميزة للعملاء والروابط التي تجمع بينهم والمنشاة والناتجة عن جودة منتجات المنشأة والموقع المناسب لها والامتيازات الاحتكارية التي تتمتع بها المنشاة.

بوجه عام لاتظهر الشهرة في السجلات المحاسبية الا اذا تم شراء منشأة قائمة بالكامل بسعر يزيد عن القيمة السوقية لصافي اصولها القابلة للتحقق ذاتيا سواء كانت اصول ملموسه، ام غير ملموسه ولذلك تعالج الشهرة كاصل غير ملموس وتستنفذ علي مدي الفترات المحاسبية المتوقع ان تستفيد منها - وذلك يفسر عدم ظهور قيمة للشهرة في سجلات عديد من المنشأت التي تتمتع بشهرة عالية لانها لم يتم شراؤها كوحدات قائمة.

ب- طرق القياس المحاسبي للشهرة

عادة لا تظهر الشهرة في السجلات المحاسبية الا في حاله شراء منشاة قائمة (منشاة فردية او شركة اشخاص...) وعندما يكون المشتري منشأة اخري يكون الامر بصدد عملية اندماج بين منشاتين.

وتوجد وجهتي نظر عند قياس الشهرة ، اولهما اعتبار الشهرة موارد غير ملموسه ناتجة عن كفاءة المنشاة ويمكن قياسها عن طريق ايجاد الفرق بين سعر شراء المنشاة القائمة والقيمة السوقية العادلة لصافي اصولها الملموسه وغير الملموسه القابلة للتحقق ذاتيا - ويطلق علي هذا الاسلوب التقويم الشامل للشهرة Master valuation وثانيهما اعتبار الشهرة الربح المتوقع الزائد عن مستوي الربح العادي في المنشاة المماثلة ، ويتم

قياسها عن طريق تحديد القيمة الحالية للمكاسب الزائـدة المتوقعة - ويطلق علي هذا الاسلوب تقويم المكاسب الزائدة Excess Earnings

ويمكن ايجاز طريقتي قياس الشهرة علي النحو التالي :-

١- <u>طريقة التقويم الشامل (زيادة التكلفة عن القيمة العادلة لصافي الاصول)</u>

فيما يلـي توضيح للخطـوات والاجراءات المتبعة عند اجراء المفاوضـات الخاصـة بشـراء المنشـات، حيث يفترض ان ممدوح قرر شراء منشـاة كمـال للطباعـة، وقد كـانت الميزانيـة العموميـة لمنشـاة كمـال في تـاريخ الشـراء تتضمـن العناصر التالية :-

منشأة كمال للطباعة

الميزانية العمومية

٩٣/١/١

الاصول	التزامات وحقوق ملكية
٥٠٠٠٠ اجهزة ومعدات	٦٥٠٠٠راس مال كمال
١٠٠٠٠ نقدية	٢٠٠٠٠ موردين
١٥٠٠٠ عملاء	١٥٠٠٠ اوراق دفع
٢٥٠٠٠ مخزون	
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

ويفترض ان كل من ممدوح وكمال قد اتفقا علي مايلي :- ان يدفـع ممدوح مبلـغ ٨٠٠٠٠ج الي كمال مقابل شراء المنشاة بكامل اصـول والتزاماتها ، كما يفترض ان عناصر المركز المالي تم تقويمها وفقا للقيمة السوقيةالعادلة علي النحو التالي :-

القيمة السوقية العادلة لمنشاة كمال

الاجهزة والمعدات	٤٥٠٠٠ج
النقدية	١٠٠٠٠
المخزون (السوق)	٣٠٠٠٠
العملاء	١٢٥٠٠
الالتزامات (موردين وأ٠قبض)	٣٥٠٠٠
	٦٢٥٠٠ج

وفقا لذلك التقويم (لاصول والالتزامات القابلة للتحقق ذاتيا) ت تقدير قيمةالمنشاة بمبلغ ٦٢٥٠٠ ج وفقا لاسعار السوق العادلة الا ان المبلغ الذي قام بسداده ممدوح مقابل شراء تلك المنشاة يزيد عن قيمتها السوقية بملغ ١٧٥٠٠ج (٨٠٠٠٠ج -٦٢٥٠٠ج) ،ويعتبر هذا الفرق هو مقابل الشهرة التي تتمتع بها منشاة كمال نتيجة كفاءتها وعلاقتها الجيدة بالعملاء ، وسوف تظهر الشهرة في سجلات ممدوح علي النحو التالي :

٤٥٠٠٠		من مذكورين
١٠٠٠٠		حـ/ الاجهزة والمعدات
١٢٥٠٠		حـ/ النقدية
٣٠٠٠٠		حـ/ العملاء
١٧٥٠٠٠		حـ/ المخزون
		حـ/ الشهرة
		الي المذكورين
	٢٠٠٠٠	حـ/ موردين
	١٥٠٠٠	حـ/ أ٠ رفع
	٨٠٠٠٠	حـ/ رأس مال
		ممدوح

٢- **طريقة المكاسب الزائدة (الزيادة في المقدرة علي الكسب):-**

تهدف تلك الطريقة (طريقة الدخل فوق العادي) الي قياس وتحديد مقدرة المنشاة علي تحقيق ربح يفوق الربح العادي وهي تعتبر اكثر منطقية حيث يمكن قياس الاثار الاقتصادية (ارتفاع الربحية) الناتجة عن الزيادة غير الملموسه (حس الادارة وشهرة المنشاة المشتراه) ويتم تحديد ذلك علي النحو التالي :-

١- تقدير القيمة العادلة الجارية لكل الاصول الملموسه وغير الملموسه القابلة للتحقق ذاتيا ثم بطرح منها اجمالي الالتزامات من اجل التوصل الي القيمة العادلة الجارية لصافي الاصول القابلة للتحقق.

٢- التنبؤ بمتوسط الارباح السنويه المتوقع تحقيقها مستقبلا باستخدام المعلومات السابقة مع اخذ الظروف المتوقعة في الحسبان.

٣- اختيار معدل عائد مناسب لتقدير صافي الربح العادي السنوي الواجب ان تحققه المنشاة من استغلال صافي اصولها القابلة للتحقق .

٤- تحديد اي زيادة متوقعة في الارباح السنوية بالمقارنة مع مستوي الارباح العادية .

٥- رسمله Capitalization الزيادة المتوقعة في الارباح باستخدام معدل عائد مناسب لتقدير القيمة الحالية لتلك المكاسب - وتعتبر تلك القيمة بمثابة الشهرة .

وهناك اربعة اساليب مختلفة يمكن استخدامها لتقويم المكاسب الزائدة المتوقعة يمكن عن طريقها تقدير الشهرة هي :-

١- رسملة المكاسب الزائدة المتوقعة علي ضوء معدل العائد العادي .

٢- خصم المكاسب الزائدةالمتوقعة لعدد معين من السنوات لتحديد القيمة الحالية لتلك المكاسب.

٣- رسملة المكاسب الزائدة المتوقعة باستخدام معدل اعلي من المعدل العادي.

٤- شراء المكاسب الزائدة المتوقعة لعدد من السنوات .

فقد تقدر الشهرة عن طريق رسمله المبلغ الزائد عن متوسط الارباح العادية، وتعني رسملة الارباح الزائدة المتوقعة قسمة تلك الارباح علي معدل العائد الذي يرغب فيه المستثمر والنتيجة هي التوصل الي اقصي مبلغ يمكن ان يدفع مقابل تلك الارباح ٠ولايضاح ذلك يفترض ان المشتري قرر رسملة الربح السنوي الزائد الخاص بالشركة المشتراه القائمة بمعدل ٢٠٪ وتبعا لذلك تقدر قيمة الشهرة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج (٤٠٠٠٠ج شهرة ÷ ٢٠٪) ويلاحظ ان مبلغ ٤٠٠٠٠ج يعادل ٢٠٪ علي استثمار مقداره ٢٠٠٠٠٠ج ٠ويؤخذ علي طريقة الرسملة انها لا تأخذ في اعتبارها فترة استرداد المبالغ المستثمرة، فاذا كان المشتري يرغب في اكتساب ٢٠٪ عائدا علي استثمار مقداره ٢٠٠٠٠٠ج في الشهرة فان ذلك يستلزم اما استمرار تدفق الارباح الزائدة الي مالا نهاية ٠ وهذا يعد افتراض غير محتمل ، واما ان يتوافر لدي المشتري القدرة علي استرداد المبلغ المستثمر ومقداره ٢٠٠٠٠٠ج في اي وقت يتم فيه بيع المنشأة القائمة بسعر يزيد عن القيمة السوقية العادلة لصافي الاصول ٠

وقد تتحدد قيمة الشهرة عن طريقة مضاعفة المبلغ الزائد عن متوسط الارباح العادية السنوية لعدة مرات ، حيث قد يفترض ان المشتري يرغب في دفع اربعة اضعاف المبلغ الزائد عن متوسط الارباح العادية السنويه وعندئذ تكون قيمة الشهرة ٤٠٠٠٠ج X ٤ =١٦٠٠٠٠ج ،وطبقا لذلك يكون سعر شراء الشركة مبلغ ١١٦٠٠٠٠ج ، ان مضاعفة الارباح الزائدة قد يتراوح من مره الي عشرة مرات ٠

<u>المعالجة المحاسبية لشهرة المحل عند تكوين حقوق الملكية او اجراء تغيير فيها</u>

هناك اربعة حالات من خلالها تعالج الشهرة محاسبيا بالارتباط بحقوق الملكية في شركات الاشخاص هي :-

١- حالة تقديم شريك لحصة في راس المال في صورة صافي اصول تقل في قيمتها الحقيقية عن قيمة الحصة المتفق عليها- ولم يطلب من الشريك سداد الفرق نقدا او التعهد بسداده مستقبلا٠

٢- حالة شراء شركة تضامن لمنشاة فردية وتحديد ثمن الشراء بسعر يزيد عن صافي اصول المنشأة الفردية .

٣- حاله انضمام شريك في شركة اشخاص قائمة (في حاله عدم وجود حساب للشهرة بالدفاتر- واظهار الشهرة المستترة بكامل قيمتها ، او في حاله وجود حساب للشهرة بالدفاتر في تاريخ الانضمام)

٤- حالة انفصال شريك .

٥- حالة تعديل نسب توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء القائمين في حالة الانضمام.

وقد سبق وان تناول المؤلف في الفصول من هذا الكتاب امثلة عملية عن المعالجة المحاسبية للشهرة في كافة الاحوال السابقة وفيما يلي مثالا عمليا عن المعالجة المحاسبية للشهرة.(١)

مثال (١١)

عصفور وبلبل شريكان في شركة تضامن يقتسمان الارباح والخسائر بنسبة ٣:٢ وكروان وهدهد شريكان في شركة تضامن اخري يقتسمان الارباح والخسائر بنسبة ٢:١ وفي ١٩٩١/١/١ اتفق الشركاء الاربعة علي ان تندمج شركة عصفور وبلبل مع شركة كروان وهدهد التي سوف تستمر في ممارسة نشاطها واستخدام نفس المجموعة الدفترية وذلك بالشروط التالية :

(١) يعاد تقديرقيم عناصر المركز المالي لشركة عصفور وشريكه في تاريخ الاندماج في ضوء ما يتضمنه تقرير الخبير من ملاحظات.

(٢) ينقل الي شركة كروان وهدهد جميع عناصر اصول شركة عصفور وشريكه وبقيمتها المعدله بما في ذلك الرصيد النهائي للنقدية، كما تتعهد شركة كروان وهدهد بخصوم شركة عصفور وبلبل عدا المصروفات المستحقه التي تقوم شركة عصفور بسدادها من الرصيد النقدي .

---

(١) جمعيه المحاسبين والمراجعين المصرية - الامتحان المتوسط مايو ١٩٩١ .

فاذا علمت الاتي :

(أ) ان المركز المالي للشركتين في ١٩٩١/١/١ كان كالاتي :

عصفور وبلبل	كروان وهدهد		عصفور وبلبل	كروان وهدهد	
		اصول ثابتة			رأس المال
		بالتكلفة			
١١٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	عقارات	١١٠٠٠٠		عصفور
٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	اثاث وتركيبات	٨٠٠٠٠		بلبل
		اصول متداولة		٧٥٠٠٠	كروان
				٦٠٠٠٠	هدهد
٢٩٠٠٠	٣٩٥٠٠	بضاعة بالمخزن			
٥٠٠٠	٥١٠٠٠	مدينون	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	احتياطي عام
١٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	نقدية			حسابات جارية
		حسابات جارية	٦٠٠٠		عصفور
٦٠٠٠		بلبل		٥٠٠٠	كروان
	٥٠٠٠	هدهد	١٧٠٠٠	٢٣٠٠٠	دائنون وأوراق دفع
			٢٠٠٠	—	اجور مستحقة
					مخصصات
			١٠٥٠٠	٢٠٠٠٠	استهلاك مباني
			١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	استهلاك آثاث
			٤٥٠٠	٧٥٠٠	ديون مشكوك فيها
٢٥٠٠٠٠	٢١٥٥٠٠		٢٥٠٠٠٠	٢١٥٥٠٠	

(ب) ان تقرير الخبير تضمن الملاحظات التالية :

بالنسبة لعناصر المركز المالي لشركة عصفور وبلبل

* هناك ترميمات واصلاحات اجريت علي المباني في ١٩٩٠/٧/١ بلغت تكلفتها ١٠٠٠٠ج اضافها محاسب الشركة الي حـ/ العقارات واحتسب عنها استهلاك بمعدل ١٠٪ سنويا (قسط ثابت) عند اعداد الحسابات الختامية للشركة في ١٩٩٠/١٢/٣١

* ان الشركة تستهلك الاثاث والتركيبات منذ حصولها عليها بمعدل ١٠٪ سنويا وان هذا المعدل لا يتناسب مع التكلفة الفعلية الذي يطرا علي الاثاث والتركيبات وانه يجب مضاعفة هذا المعدل مع ضرورة احتساب فروق الاستهلاك عن السنوات السابقة.

* ان قوائم جرد المخزون السلعي في ٩٠/١٢/٣١ تضمنت بضاعة راكدة تكلفتها ٥٠٠٠ وتقدر القيمة البيعية لها ٤٠٠٠ج . كما ان هذه القوائم لم تتضمن بضائع مملوكة للشركة في ٩٠/١٢/٣١ ولكنها غير موجوده في مخازنها تبلغ تكلفتها ٧٥٠٠ج.

* ان فحص ارصدة العملاء اثبت الاتي :

٢٥٠٠ج ديون مشكوك في تحصيلها ، ١٠٠٠ج ديون معدومة والباقي ديون جيدة.

بالنسبة لشركة كروان وهدهد:

* نقدر قيمة لشهرة المحل المستتره في ضوء البيانات التالية :

راس المال المستثمر ١٥٠٠٠٠ ج ومعدل الربح العادي ١٠٪ .

الارباح المنتظر تحقيقها مستقبلا ٢١٠٠٠ج ومعدل الربح غير العادي ٢٠٪

* ضرورة اظهار هذه الشهرة المستترة بالدفاتر وبكامل القيمة التي قدرت بها.

(ج) ان اتعاب الخبير بلغت ٤٠٠٠ج تحملتها شركة عصفور وبلبل وسددت من رصيد النقدية طرفها ٠

والمطلوب :

١- تصوير الحسابات التالية بدفاتر شركة عصفور وبلبل:

- ح/اعادة التقدير ٠
- ح/النقدية٠
- ح/راس مال كل من عصفور وبلبل٠

٢- بالنسبة لشركة كروان وهدهد:

- تقدير قيمة شهرة المحل المستترة٠
- اجراء قيد اليومية اللازم لاظهار هذه الشهرة بالدفاتر ٠
- تصوير ح/راس مال كل من كروان وهدهد٠
- تصوير المركز المالي للشركة بعد اندماج شركة عصفور وبلبل فيها٠

حل المثال :

دفاتر شركة عصفور :

ح/اعادة التقدير

١٠٠٠٠	الي ح/العقارات	٥٠٠	من ح/م٠ استهلاك عقار
١٠٠٠٠	الي ح/م٠ اهلاك اثاث	٧٥٠٠	من ح/م بضاعة بالمخزن
١٠٠٠	الي ح/ بضاعة	٢٠٠٠	من ح/م٠د٠م
١٠٠٠	بالمخزن		
٤٠٠٠	الي ح/ المدينين	١٦٠٠٠	
٢٦٠٠٠	الي ح/اتعاب الخبير	٢٦٠٠٠	رصيد
			من ح/راس المال
١٦٠٠٠	رصيد	٩٦٠٠	عصفور
		٦٤٠٠	بلبل
١٦٠٠٠		١٦٠٠٠	

ح/ النقدية

١٥٠٠٠	رصيد	٤٠٠٠	من ح/ اتعاب الخبير
٢٨٤٠٠	الي ح/راس مال بلبل	٢٠٠٠	من ح/ مصاريف مستحقة
		١٢٤٠٠	من ح/ راس مال عصفور
		٢٥٠٠٠	رصيد
٤٣٤٠٠		٤٣٤٠٠	

ح/راس المال

عصفور	بلبل		عصفور	بلبل	
—	٦٠٠٠	جاري	١١٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	رصيد
٩٦٠٠٠	٦٤٠٠	اعادة تقدير	٦٠٠٠	٤٠٠٠	أ٠عام
١١٢٤٠٠	٧١٦٠٠	رصيد	٦٠٠٠		جاري
١٢٢٠٠٠	٨٤٠٠٠		١٢٢٠٠٠	٨٤٠٠٠	
١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	الي ح/النقدية	١١٢٤٠٠	٧١٦٠٠	رصيد
١٢٤٠٠	١٠٠٠٠٠	رصيد		٢٨٤٠٠	من ح/ النقدية
١١٢٤٠٠	١٠٠٠٠٠		١١٢٤٠٠	١٠٠٠٠٠	

دفاتر شركة كروان وهدهــد:

تقدير قيمة الشهرة المستترة:

الارباح العادية = ١٥٠٠٠٠ x ١٠/١٠٠ = ١٥٠٠٠

الارباح المتوقع تحقيقها مستقبلا ٢١٠٠٠

الارباح العادية

٦٠٠٠

شهرة المحل = ٦٠٠٠x١٠٠/٢٠ = ٣٠٠٠٠

قيد الاثبات :

٣٠٠٠٠ من ح/شهرة المحل

الي راس المال

٢٠٠٠٠ كروان

١٠٠٠٠ هدهد

حـ/رأس المال

كروان	هدهد	البيان	كروان	هدهد	البيان
	٥٠٠٠	جاري	٧٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	رصيد
١١٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	رصيد	١٠٠٠٠	٥٠٠٠	أ.عام
			٥٠٠٠		جاري
			٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	شهرة محل
١١٠٠٠٠	٧٥٠٠٠		١١٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	
١١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	رصيد	١١٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	رصيد
				٣٠٠٠٠	نقدية
١١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		١١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	

ح/النقدية

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
٥٠٠٠٠	رصيد	١٠٠٠٠	من ح/راس مال كروان
٣٠٠٠٠	الي راس مال هدهد	٧٠٠٠٠	رصيـــــد
٨٠٠٠٠		٨٠٠٠٠	

المركز المالي بعد الاندماج مباشرة

		البيان			البيان
		اصول ثابتة			**راس المال**
	٣٠٠٠٠	شهرة محل		١٠٠٠٠٠	كروان
	١٥٠٠٠٠	عقارات		١٠٠٠٠٠	هدهد
٢٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	اثاث		١٠٠٠٠٠	عصفور
				١٠٠٠٠٠	بلبل
		اصول متداولة	٤٠٠٠٠٠		
			٤٠٠٠٠		دائنون واوراق دفع
	٧٥٠٠٠	بضاعة			**مخصصات :**
	١٠٠٠٠٠	مدينون		٣٠٠٠٠	استهلاك عقارات
	٩٥٠٠٠	نقدية		٣٠٠٠٠	استهلاك واثاث
٢٧٠٠٠٠			٧٠٠٠٠	١٠٠٠٠	ديون مشكوك فيها
٥١٠٠٠٠			٥١٠٠٠٠		

المصطلحات الرئيسية الواردة بالكتاب

****

(A)

معايير المحاسبة	Accounting Standards
نظرية المحاسبة	Accounting Theory
الحســـاب	Account
قيود التسوية	Adjusting Entries
أساس الإستحقاق	Accrual Basis
مصروفات مستحقة	Accrued Liabilities
مخصص إستهلاك	Accumulated Depreciation
إستنفاد أصول غير ملموسة	Amortization
متوسط رأس المال المستثمر	Average Capital Investment
إستثمارات إضافية	Additional Investment
إنضمام شريك	Admission of a partner
المعادلة المحاسبية	Accounting equation
مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	Allowance for Doubtful Accounts

(B)

Book value	القيمة الدفترية
Balance sheet	الميزانية العمومية
Bad debts	الديون المعدومة
Book of original entry	دفاتر القيد الأولى (اليومية العامة)

(C)

Conservatism	التحفظ (الحيطة والحذر)
Consistency	الثبات
Comparability	القابلية للمقارنة
Cost / Benefit	المنفعة / التكلفة
Closing Entries	إقفال الدفاتر
Cash Basis	الأساس النقدى
Contingencies	الإحتمالات والإلتزامات العرضية
Cash in bank	نقدية بالبنك
Contra Items	بنود مقابلة
Current liabilities	خصوم متداولة
Current Assets	أصول متداولة
Contributed Capital	رأس مال مدفوع
Common Stock	أسهم عادية
Capital	رأس المال

Capital Stock	أسهم رأس المال
Carying value	القيمة الدفترية
Chart of account	الدليل المحاسبى
Contra - asset account	الحسابات المقابله للأصل

(D)

Double Entry system	نظام القيد المزدوج
Drawings	مرتبات تحت الحساب
Dissolution of a partnership	إنقضاء شركة التضامن
Deferred changes	الأعباء المؤجلة

(E)

Entity	الوحدة المحاسبية
Events	الأحداث الإقتصادية
Extra Ordinary Items	بنود غير عادية
Expenses	مصروفات
Equity	حقوق الملكية
Expenditures	النفقات

(F)

Full Disclosure	الإفصاح الشامل للمعلومات
Fundamental Concepts	المفاهيم الأساسية
Financial Statements	القوائم المالية
Footnotes	ملاحظات إيضاحية بالقوائم المالية
Face value	قيمة إسمية
Funds	أموال مخصصة
Footing	المجموع

(G)

Generally Accepted Accounting principles (GAAP)

المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

Going Concern	إستمرارية الوحدة المحاسبية
Gross Profit	مجمل الربح
Good will	شهرة المحل
General Journal	دفتر اليومية العامة

(H)

Historical cost	التكلفة التاريخية

(I)

Investment	إستثمارات
Inventory	مخزون
Initial Investments	إستثمارات مبدئية
Interests on capital	فائدة على رأس المال
Interests on withdrawing	فائدة على المسحوبات
Intangible Assets	أصول غير ملموسة

(J)

Journal	اليومية

(L)

Ledger	دفتر الأستاذ
Liabilities	خصوم

(M)

Materiality	الأهمية النسبية
Matching	مقابلة الإيرادات بالمصروفات
Monetary Measurement	وحدة القياس النقدية
Mutual Agency	الوكالة المشتركة

(N)

Nominal Accounts — حسابات إسمية

Non revaluation / Bonus Procedure — طريق القيمة الدفترية (المكافأة)

Net income — حقوق الملكية

Non Current accounts — حسابات غير متداولة (غير جارية)

(O)

Owners Equity — حقوق الملكية

Outstanding Cheques — شيكات تحت الصرف

(P)

Partner's salary — مكافأة أو راتب الشريك

Posting — الترحيل

Periodicity — الفترة المحاسبية

Prior Period Adjustments — تسويات تصحيح أخطاء الفترات السابقة

Preferred Stock — أسهم ممتازة

Petty cash — صندوق م . نثرية

Par value — قيمة إسمية للسهم

Partnerships — شركة تضامن

(R)

Revenue Recognition	تحقق (الإعتراف) الإيرادات
Real Accounts	حسابات حقيقية
Reservations	إحتياطيات
Revaluation / goodwill Procedure	طريق إعادة التقويم (الشهرة)

(S)

Statement of Retained Earnings	قائمة الأرباح المحتجزة
Stockholders	حملة الأسهم
Separation of a Partner	إنفصال شريك
Securities	أوراق مالية
Single Proprietorship	منشأة فردية

(T)

Timeliness	الوقتية
Trial Balance	ميزان المراجعة
Transactions	المعاملات الإقتصادية
Transaction Analsis Approach	نظام تحليل العمليات

(U)

Usefulness	الجدوى والمنفعة
Unidentifiable	غير قابلة لتحقيق الذاتية (أصول غير ملموسة)
Unlimited Liability	مسئولية غير محدودة

(V)

Valuation	تقويم

(W)

Withdrawing	مسحوبات

فهرست الكتاب

جامعة القاهره

د . أمين السيد أحمد لطفى

المحاسبة عن حقوق الملكية
فى شركات الأشخاص

رقم الإيداع :ـ ٩٥/٢٦٢٥

الترقيم الدولى :ـ I . S . B . N
977 - 04 - 13402